Rok I PAŹDZIERNIK 1932 Nr. 1

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

ZAŁOŻYCIEL i WYDAWCA
WYDAWNICTWO „BIBLJOTEKA PRAWNICZA“
WARSZAWA — SENATORSKA 6

TREŚĆ NUMERU PIERWSZEGO.

Dalszy ciąg spisu rzeczy na stronie 3-ciej okładki.

NIEMA dotychczas w Polsce wydawnictwa perjodycznego, poświęconego specjalnie orzecznictwu sądów najwyższych, t. j. Najwyższego Trybunału Administracyjnego, Sądu Najwyższego i Trybunału Kompetencyjnego, w sprawach podatkowych i administracyjnych. Już to samo uzasadnia dostatecznie potrzebę powstającego wydawnictwa. Stawia ono sobie za zadanie: zaznajamiać bieżąco z najnowszem orzecznictwem w tych sprawach przez podawanie tekstu orzeczeń, a w miarę potrzeby także glos do nich.

Służyć ma wydawnictwo przedewszystkiem celom praktycznym: Rosnąca ilość przepisów prawa administracyjnego rodzi coraz to nowe zagadnienia i trudności interpretacyjne. Tempo, w jakiem niekiedy pod nakazem chwili powstają w obecnych warunkach gospodarczych przepisy z dziedziny administracji życia gospodarczego i podatkowe, nie zawsze pozwala na doskonałe pod względem techniki kodyfikacyjnej ujęcie przedmiotu. Położenie ekonomiczne podnosi znaczenie orzecznictwa podatkowego dla życia gospodarczego. W tych warunkach wydawnictwo ma ułatwić organom publicznym stosowanie prawa, ogółowi — korzystanie z praw i obronę praw.

Zgodnie z tem założeniem wydawnictwo uwzględniać będzie w najpełniejszej mierze orzeczenia, dotyczące danin publicznych i spraw gospodarczych. Dalej ogłaszane w niem będą wszystkie orzeczenia, ustalające wykładnię przepisów o postępowaniu administracyjnem. Tak samo orzeczenia zasadnicze z wszystkich działów prawa administracyjnego, jeżeli posiadają ogólniejsze znaczenie. Tylko o ile orzeczenie ze względu na swój przedmiot interesować może jedynie nieliczne koło osób, podawana będzie zamiast pełnego tekstu sama teza wyroku.

Rocznik zamkną bardzo dokładne skorowidze, mające ułatwić korzystanie ze zbioru.

Okólniki ministerjalne

w sprawie wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego.

PREZES RADY MINISTRÓW
Nr. 3148.
W sprawie wyroków Najwyższego
Trybunału Administracyjnego.

Warszawa, dnia 19 lutego 1930 r.

Okólnik Nr. 8.

Do

Pana Ministra (wszystkich)

w miejscu.

P. o. Pierwszego Prezesa Najwyższego Trybunału Administracyjnego zwrócił moją uwagę na fakt, że do Najwyższego Trybunału Administracyjnego stale wpływa znaczna ilość skarg na zarządzenia i orzeczenia władz administracyjnych sprzeczne wyraźnie z zasadami prawnemi, przyjętemi w wyrokach Najwyższego Trybunału Administracyjnego w uprzednio rozstrzygniętych analogicznych sprawach. Stan ten przyczynia się do zwiększenia ilości wyroków uchylających zaskarżone orzeczenia i powoduje niecelowe przeciążenie Najwyższego Trybunału Administracyjnego.

Jakkolwiek w myśl obowiązujących przepisów (art. 5 ustawy o Najwyższym Trybunale Administracyjnym) w wypadku uchylenia przez Najwyższy Trybunał Administracyjny orzeczenia władzy admi-

nistracyjnej zapatrywanie wyrażone w wyroku wiąże władze tylko w konkretnym wypadku, do którego wyrok się odnosi, to jednak jest rzeczą oczywistą, że władze administracyjne, dążąc do legalności swych decyzyj i mając na uwadze możliwość zaskarżania tych decyzyj do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, winny jako materjał interpretacyjny uwzględniać przedewszystkiem zasady prawne ustalone w wyrokach Najwyższego Trybunału Administracyjnego w analogicznych wypadkach.

Z powyższych względów proszę Pana Ministra o wydanie zarządzenia, aby podległe Mu urzędy, do których należą z mocy obowiązujących przepisów prawnych decyzje w sprawach, mogących być przedmiotem skarg do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, stale zaznajamiały się z zasadami prawnemi i wyrokami Najwyższego Trybunału Administracyjnego, dotyczącemi przedmiotów, co do których dany urząd wydaje orzeczenia i zarządzenia, oraz aby stosowały przyjęte przez Najwyższy Trybunał Administracyjny zasady prawne przy rozstrzyganiu spraw analogicznych.

Prezes Rady Ministrów
(—) K. Bartel.

MINISTERSTWO SKARBU
L. D. I. 2268/1/30.
W sprawie wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego.

Warszawa, dnia 26 maja 1930 r.

Do

wszystkich Departamentów Ministerstwa Skarbu, Państwowego Urzędu Kontroli Ubezpieczeń, Prokuratorji Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej, Komendy Straży Granicznej

w/m.

Pan Prezes Rady Ministrów, zgodnie z przedstawieniem p. o. Pierwszego Prezesa Najwyższego Trybunału Administracyjnego, zwrócił uwagę na fakt, że do Najwyższego Trybunału Administracyjnego stale wpływa znaczna ilość skarg na zarządzenia i orzeczenia władz administracyjnych, sprzeczne wyraźnie z zasadami prawnemi, przyjętemi w wyrokach Najwyższego Trybunału Administracyjnego w uprzednio rozstrzygniętych analogicznych sprawach. Stan ten przyczynia się do zwiększenia ilości wyroków, uchylających zaskarżone

orzeczenia i powoduje niecelowe przeciążenie Najwyższego Trybunału Administracyjnego.

Jakkolwiek, w myśl obowiązujących przepisów (art. 5 ustawy o Najwyższym Trybunale Administracyjnym) w wypadku uchylenia przez Najwyższy Trybunał Administracyjny orzeczenia władzy administracyjnej, zapatrywanie, wyrażone w wyroku, wiąże władze tylko w konkretnym wypadku, do którego wyrok się odnosi, to jednak jest rzeczą oczywistą, że władze administracyjne, dążąc do legalności swych decyzyj i mając na uwadze możliwość zaskarżania tych decyzyj do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, winny, jako materjał interpretacyjny, uwzględniać przedewszystkiem zasady prawne, ustalone w wyrokach Najwyższego Trybunału Administracyjnego w analogicznych wypadkach.

Z powyższych względów zarządzam, aby władze, do których należy z mocy obowiązujących przepisów prawnych wydawanie decyzyj w sprawach, mogących być przedmiotem skarg do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, stale zaznajamiały się z zasadami prawnemi i wyrokami Najwyższego Trybunału Administracyjnego, dotyczącemi przedmiotów, co do których dany urząd wydaje orzeczenia i zarządzenia, oraz aby stosowały przyjęte przez Najwyższy Trybunał Administracyjny zasady prawne przy rozstrzyganiu spraw analogicznych z uwzględnieniem jednak wypadków wyjątkowych, w których Najwyższy Trybunał Administracyjny, przy orzekaniu w tej samej materji przy innym stanie faktycznym zajmuje stanowisko w pewnym stopniu odmienne. Zastosowanie się do tez wyroków w tych wypadkach przy załatwianiu analogicznych spraw należy wstrzymać do czasu wydania przez Najwyższy Trybunał Administracyjny w analogicznej sprawie wyroku, precyzującego w sposób jasny wykładnię przez Najwyższy Trybunał Administracyjny wchodzących w grę zasad prawnych.

W tych wypadkach o niemożności zastosowania tez wyroków należy powiadamiać Departament Ogólny Ministerstwa Skarbu.

Powyższe zarządzenie należy podać bezzwłocznie do wiadomości podwładnym urzędnikom (pracownikom kontraktowym).

Kierownik Ministerstwa Skarbu

(—) Ignacy Matuszewski.

MINISTERSTWO
SPRAW WEWNĘTRZNYCH
Nr. OL. 2273/1.
W sprawie orzeczeń i zarządzeń władz administracji ogólnej rozpatrywanych przez Najwyższy Trybunał Administracyjny.

Warszawa, dnia 12 października 1929 r.

Do

Panów Wojewodów.

Zarządzam, ażeby P.P. Wojewodowie (P. Komisarz Rządu) zawiadamiali Ministerstwo Spraw Wewnętrznych bezzwłocznie o każdym wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego, którym orzeczenie lub zarządzenie Pana Wojewody (P. Komisarza Rządu) zostanie przez Najwyższy Trybunał Administracyjny uchylone. Donosząc, należy wymienić datę i numer wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego, datę i numer uchylonego orzeczenia, względnie zarządzenia, przedmiot sprawy, krótkie streszczenie tezy Najwyższego Trybunału Administracyjnego, oraz wzmiankę, czy uchylenie nastąpiło z powodu braku podstawy prawnej, czy też wskutek wadliwości postępowania. Zaznaczam, iż Ministerstwo Spraw Wewnętrznych w poszczególnych wypadkach będzie żądało od P. Wojewody (P. Komisarza Rządu) wszystkich aktów danej sprawy celem przekonania się, czy przyczyną uchylenia orzeczenia, względnie zarządzenia nie była opieszałość poszczególnych referentów albo oczywista nieznajomość przepisów, zwłaszcza zaś przepisów o postępowaniu administracyjnem [1]).

(—) Sławoj Składkowski
Minister.

---

[1]) Powyższe pismo okólne jest zamieszczone w Zbiorze zarządzeń Ministerstwa Spraw Wewnętrznych, Część II, 1931, str. 1512.

MINISTERSTWO
SPRAW WEWNĘTRZNYCH
Nr. OL. 2832/1.

Warszawa, dnia 23 stycznia 1930 r.

W sprawie wykorzystania orzeczeń Najwyższego Trybunału Administracyjnego o charakterze zasadniczym.

Okólnik Nr. 9.

Do

P.P. Wojewodów i P. Komisarza Rządu w Warszawie.

Najwyższy Trybunał Administracyjny wydaje bardzo często orzeczenia o charakterze zasadniczym, będące prejudykatem dla pewnych zagadnień, tak iż wszystkie po dniu zapadłego orzeczenia wpływające do Najwyższego Trybunału Administracyjnego sprawy rozstrzygane są przezeń przy zastosowaniu ustalonej już poprzednio tezy; ten tryb wyrokowania Najwyższego Trybunału Administracyjnego znalazł nawet wyraz w § 34 regulaminu Najwyższego Trybunału Administracyjnego, wydanego rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 25 maja 1928 r. (Dz. U. R. P. Nr. 57 poz. 537).

Oczywistą jest rzeczą, że skoro władze administracyjne zapoznają się z tego rodzaju zasadą prawną, ustaloną w wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego, — winny jej stale przestrzegać przy stosowaniu w praktyce odnośnych przepisów, a to, by z jednej strony uniknąć w przyszłości rozpraw przed Najwyższym Trybunałem Administracyjnym, co absorbuje siły i pracę zarówno urzędu, jak i Najwyższego Trybunału Administracyjnego, oraz w razie uchylenia orzeczenia czy zarządzenia władzy przez Najwyższy Trybunał Administracyjny podkopuje prestige władzy — z drugiej zaś strony naraża obywateli na zbędne koszta, tem większe, że w postępowaniu przed Najwyższym Trybunałem Administracyjnym obowiązuje przymus adwokacki.

Ministerstwo Spraw Wewnętrznych nie uważało dotychczas za wskazane zwracać uwagi P.P. Wojewodów na tę sprawę, samą przez się rozumiejącą się, zwłaszcza, że od dłuższego czasu ogłasza też w Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Spraw Wewnętrznych tezy wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego, zapadłych w sferze zainteresowań władz administracji ogólnej.

Zauważono jednak, iż postępowanie władz administracyjnych nie odpowiada tym wskazanym wyżej wymaganiom, stawianym z punktu widzenia sprawności urzędowania i interesu społecznego.

Wobec tego Ministerstwo Spraw Wewnętrznych prosi Panów Wojewodów o wydanie zarządzeń:

1) by wszystkie wyroki Najwyższego Trybunału Administracyjnego po ich otrzymaniu przez urząd wojewódzki przekazywane były wydziałowi ogólnemu urzędu wojewódzkiego;

2) by wyroki te w wydziale ogólnym podlegały niezwłocznemu rozpatrzeniu pod kątem potrzeby podania tezy wyroku wszystkim podległym władzom do jednolitego stałego stosowania przy stosowaniu odnośnych przepisów; podanie w odpowiedniej przystosowanej formie tezy wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego winno być z reguły dokonane w drodze okólnika, drukowanego również w Dzienniku Wojewódzkim; jeżeliby przy sformułowaniu tezy Najwyższego Trybunału Administracyjnego nasuwały się wątpliwości, należy projektowany okólnik uzgodnić uprzednio z właściwem ministerstwem;

3) by urzędnicy, czytając Dziennik Urzędowy Ministerstwa spraw Wewnętrznych, zwracali uwagę na ogłaszane w nim tezy Najwyższego Trybunału Administracyjnego [1]).

(—) Henryk Józewski
Minister.

---

[1]) Powyższy okólnik jest zamieszczony w Zbiorze zarządzeń Ministerstwa Spraw Wewnętrznych, Część II, 1931, str. 1513—1514.

1.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki dobrowolne. Wydatki na zastąpienie urządzeń zużytych, a już zamortyzowanych.

Władzy wymiarowej nie służy prawo kwestjonowania wydatków dobrowolnych, poniesionych przez przedsiębiorstwo w granicach zwyczajnych celem zabezpieczenia dobra własnych pracowników tak w czasie, jak i po ustaniu stosunku najmu pracy (art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.). (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 18 maja 1932 l. rej. 6896/29 w sprawie Tow. Akc. Cukrowni „Kruszwica" w Kruszwicy przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... Skarżąca Cukrownia zarzuca przedewszystkiem, iż Ministerstwo Skarbu doliczyło do zeznanego przez nią dochodu również wydatki w kwotach zł 16.252.20, 1.118.79 i 3.282.42, jako nie oparte na żadnym tytule prawnym i jako stanowiące świadczenia dobrowolne, niezwiązane z osiągnięciem dochodu. Zapatrywanie to Ministerstwa Skarbu — zdaniem skarżącej — jest mylne i narusza postanowienia art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Wydatek bowiem na emerytury dla byłych pracowników Cukrowni, wypłacone w roku operacyjnym 1926/27, stanowi koszty handlowe na równi z płacami i gratyfikacjami względnie zapomogami pracowników Cukrowni i winien być od dochodu odliczony, gdyż wypłata nastąpiła ze względu na długoletni stosunek służbowy tych pracowników do Cukrowni. Skarżąca podnosi dalej, iż wydatki na trumny i koszty pogrzebowe swych pracowników Cukrownia ponosi niejako na podstawie prawa zwyczajowego, a wydatek ten związany jest z osiągnięciem dochodu tak samo, jak kwota, wydana jako zapomoga dla urzędników Cukrowni celem umożliwienia im budowy domu wypoczynkowego, gdyż pracownicy, widząc, że Cukrownia dba o nich i o ich potrzeby, chętniej i wydatniej pracują, tak, że mniejszą ilością sił chętnych i zadowolonych można uzyskać ten

sam rezultat, co przy użyciu większej liczby sił niezadowolonych i wskutek tego niechętnych, pracujących obojętnie, tak jak służbodawca obojętnie odnosi się do ich potrzeb materjalnych. Nie można zatem twierdzić, że wydatki powyższe nie są związane z osiągnięciem dochodu. Wydatki wyżej wymienione Cukrownia ponosi w dobrze zrozumianym własnym interesie w celu osiągnięcia jak najwyższego dochodu.

Otóż według art. 6 ustawy o podatku dochodowym za dochód uważa się sumę wszystkich przychodów po strąceniu kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów. Wychodząc z tego założenia, należy stwierdzić, czy wypłata emerytur byłym pracownikom Cukrowni, która nastąpiła ze względu na długoletni stosunek służbowy tych pracowników do Cukrowni, może być zaliczona do kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów Cukrowni i może być stawiana na równi z płacami i gratyfikacjami, ewentualnie zapomogami czynnych pracowników, których praca przyczynia się istotnie do osiągnięcia przychodów. To samo dotyczy również dalszych dwóch pozycyj, mających w zasadzie analogiczny charakter.

Rozważając to zagadnienie, należy przedewszystkiem zaznaczyć, że art. 6 ustawy nie daje żadnej definicji określenia: „kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów“, pozostawiając kwalifikację odnośnych wydatków indywidualnej ocenie przy każdym poszczególnym wymiarze podatku. Prawo władzy jednak kwestjonowania pewnej pozycji musi mieć już z samej natury rzeczy ograniczony zakres, nie wykraczający w zasadzie poza stwierdzenie, czy dany wydatek odpowiada ustawowej charakterystyce i czy był poniesiony na rzeczone cele. Jeśli więc w tym względzie stan sprawy nie nasuwa wątpliwości, to prawny tytuł tego wydatku, względnie bliższy motyw jego poniesienia usuwa się z pod zainteresowania władzy. Gdy przeto służbodawca, starając się, choćby nawet poza ramami swych obowiązków umownych, o potrzeby materjalne swych pracowników i o zapewnienie im wygodniejszego bytu, czyni to nietylko ze względów społecznych, lecz jako przewidujący przedsiębiorca we własnym interesie, bo chętni i zadowoleni pracownicy wydatniej pracują, to nie można w myśl poprzednich wywodów powiedzieć, że wydatki, ponoszone na te cele w zwyczajem unormowanych granicach, nie mogą być uważane za koszty handlowe w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym, a w szczególności cytowanego wyżej art. 6 ustawy. Byłoby to bowiem oczywiście kwestjonowaniem rzeczonych wydatków, wykraczającem już poza zakres służących władzy uprawnień. Skoro więc władza pozwana, wychodząc z odmiennych założeń prawnych, nie rozpatrzyła odnośnych zarzutów odwołania pod wyłożonym wyżej kątem widze-

nia, NTA musiał uznać postępowanie odwoławcze za dotknięte istotną wadliwością.

...Skarżąca zarzuca, iż Ministerstwo Skarbu narusza również postanowienia art. 6 ustawy i § 33 ust. 1 (rozchody) rozp. wykon. do ustawy o podatku dochodowym, doliczając koszty zmiany zużytych części maszyn (wentylatory i przewody ssące) w kwocie 4.633 zł, jako wydatek na inwestycję w myśl punktu 1 art. 8 ustawy. Tymczasem przez wstawienie 2 nowych wentylatorów i przewodów ssących w miejsce zużytych, celem utrzymania maszyn, których są częścią składową, w stanie zdolnym do pracy, nie nastąpiło ani powiększenie, ani ulepszenie przedsiębiorstwa, gdyż podobne wentylatory i przewody już były, bez nich bowiem maszyny, których one stanowią część składową, nie mogłyby być użyte, ponieważ zaś części te prędzej się niszczą aniżeli maszyny, przeto muszą być zastąpione nowemi. Wobec powyższego stanu rzeczy — zdaniem skarżącej — kwota 4.633 zł, wydana na remont maszyn, jest potrącalna w myśl art. 6 ustawy jako koszty reparacji względnie koszty handlowe, służące do uzupełnienia martwego inwentarza do pierwotnego stanu przez zastąpienie zużytych części maszyn nowemi i utrzymania fabryki w stanie zdolnym do pracy, a więc do osiągnięcia dochodu (§ 33 ust. 1 rozp. wykon.); natomiast nie stanowi ona wcale wydatku na ulepszenie względnie rozszerzenie przedsiębiorstwa po myśli art. 8 p. 1 ustawy.

Wywody powyższe uznał NTA o tyle za trafne, że zastąpienie zużytych części składowych maszyn nowemi składnikami, w celu utrzymania maszyny w stanie zdolnym do pracy, przedstawia się jako uzupełnienie martwego inwentarza, względnie reparacja, a odnośny wydatek jako koszt handlowy. Wprawdzie w myśl zasady, wynikającej z ustawy, a umotywowanej już w wyroku NTA z 7 grudnia 1931 l. rej. 6400/29, wydatki na nowe urządzenia, potrzebne do zastąpienia urządzeń zużytych, nadają się z mocy art. 21 i 6 ustawy o podatku dochodowym do strącenia z przychodów przy wymiarze podatku dla osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, o tyle tylko, o ile przewyższają wartość względnie część wartości starego urządzenia, zamortyzowaną przez dokonane uprzednio prawidłowe odpisania na zużycie, lecz zaskarżona decyzja nie przeciwstawia żądaniu strony wskazania na amortyzację i dopiero w odpowiedzi na skargę władza pozwana występuje z twierdzeniem, że zastąpione części składowe maszyn były już zamortyzowane. Okoliczność ta atoli musiałaby być wpierw ustalona w prawidłowem postępowaniu wyjaśniającem, co według akt nie nastąpiło, a więc postępowanie jest w tym względzie wadliwe.

Przechodząc wreszcie do podniesionego w skardze zarzutu wadliwości postępowania, iż zaskarżona decyzja niesłusznie powołała art. 63 ust. 2 ustawy, NTA przychyla się do zapatrywania władzy pozwanej, wyrażonego w odpowiedzi na skargę, iż przez powołanie tego artykułu Spółka nie poniosła w istocie żadnej szkody, ponieważ nie kwestjonuje ona ustaleń faktycznych, a występuje wyłącznie przeciw kwalifikacji prawnej poszczególnych pozycyj. Pomijając tedy w tym stanie rzeczy rozpatrzenie tego zarzutu z punktu widzenia przedstawionego w skardze, NTA uznał, iż zaskarżone orzeczenie z powyżej przytoczonych powodów, jako dotknięte istotnemi brakami postępowania, należy uchylić na zasadzie art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust. •

Pomimo nowelizacji, ustawa o podatku dochodowym, w szczególności o ile chodzi o ustalenie dochodu na zasadzie art. 6, 8 i 10 oraz 21, jest przestarzała, albowiem oparta na dawnych, zmienionych już, wzorach ustawy austrjackiej i niemieckiej, obecnie zupełnie zmodernizowanej. Podczas gdy w Niemczech (Körperschaftsteuergesetz § 13 i Einkommensteuergesetz § 17) kwestja potrącalności kosztów, połączonych z osiągnięciem dochodu, uregulowana została szeroko z daniem swobody płatnikowi ponoszenia wydatków specjalnych (Sonderleistungen § 14) o charakterze dobroczynnym, to nasza ustawa pozbawiona jest wszelkich bliższych danych w tym kierunku, dając pole władzom wymiarowym do stosowania polityki fiskalnej, rozwój przedsiębiorstw utrudniającej.

Dopiero judykatura NTA, uwzględniając potrzeby życiowe, duch czasu, sytuację ekonomiczną, prawdziwy zamiar ustawodawcy i dalszy interes Państwa, reguluje dotychczas chwiejną i niekorzystną dla płatnika interpretację lakonicznych przepisów prawa. Motywy powyższego wyroku wyraźnie stwierdzają, że koszty, wyłożone na osiągnięcie dochodu, mogą być dwojakiego rodzaju, a mianowicie: albo pochodzić ze stosunku obligatoryjnego, albo wypływać z dobrej woli, kierowanej zamiarem wywołania korzystnego skutku w sposób pośredni. Tego rodzaju koszty są tak samo potrącalne, jak wszystkie inne, zwłaszcza, jeżeli ponosi je osoba prawna, dla której podstawą wymiaru podatku dochodowego jest zysk, wykazany w zatwierdzonem zamknięciu rachunkowem. Przedsiębiorstwo dochodowe takiej osoby prawnej z natury rzeczy, t. j. przez sam fakt, że zostało założone i istnieje, uważane być musi za jednostkę gospodarczą, działającą tylko w celu osiągnięcia zysku, a nie dla korzyści prywatnych, jakiemi kierowaćby się mogła osoba naturalna. Na tego rodzaju domniemanie wskazują również motywy wyroku NTA z 23 maja 1932 l. rej. 5034/28 (sprawa Zjedn. Elektr. Sp. Akc.). Jeżeli zatem płatnik czyni coś dla dobra swojego przedsiębiorstwa bez wyraźnego zobowiązania, mając na widoku możliwą korzyść realną, czy to w dalszej przyszłości, czy to w ugruntowaniu dobrej opinji o solidności swojego przedsiębiorstwa, czy też wreszcie w zaskarbieniu sobie przywiązania i wzmożenia ochoty do sumiennej pracy swoich współpracowników, to należy wydatki tego rodzaju uważać za potrącalne w myśl art. 6 ustawy. Przyznanie dobrowolne emerytury długoletniemu urzędnikowi, powiększenie odprawy wdowiej po tymże, poniesienie kosztów pogrzebu, uczczenie pamięci współpracownika — wszystko to wydatki wprawdzie dobrowolne, jednak nie bez tytułu prawnego. Takie bowiem jednostronne przyjęcie na siebie ciężaru jest nietylko moralnie i socjalnie usprawiedliwione, lecz także pod względem praktycznym aktualne. Wskazać mi tu wypada na

dalej idące orzeczenie najwyższego niemieckiego sądu skarbowego, który uważa wszelkie wydatki na cele dobroczynne i miłosierdzia wogóle za potrącalne, o ile tylko leżą w interesie przedsiębiorstwa osoby prawnej [1]). Identyczne stanowisko zajmuje judykatura innych państw zachodnich.

Zresztą interpretacja art. 6 przez władze wymiarowe nie była dotychczas jednostajna w tym kierunku, ale też nie zawsze dla płatnika niekorzystna. Należy tu wskazać na okólnik Ministerstwa Skarbu z 27 marca 1931 D. V. 1791/2/31, w którym uzupełnione zostało wyjaśnienie znaczenia kosztów i wydatków potrącalnych, zawarte w § 15 rozp. wykon. Okólnik ten wyraźnie stwierdza, że potrącalne są „wszelkie wydatki na rzecz pracowników przedsiębiorstwa, chociażby one miały charakter dobroczynny". Wyrok NTA podziela i potwierdza w tym kierunku zapatrywanie najwyższej władzy podatkowej, wyrażone w powyższym okólniku, i powinien usunąć dotychczasową chwiejność w praktyce codziennej władz wymiarowych.

Dr. Rudolf Langrod

2.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na zapłacenie podatku spadkowego.

Podatek spadkowy, pobierany na zasadzie ustawy z 29 maja 1920 poz. 299 Dz. Ust., nie należy ani do bezpośrednich podatków, ani do świadczeń przymusowych, potrącalnych od dochodu ogólnego w myśl art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.). (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 31 maja 1932 l. rej. 1496/30 w sprawie Janiny Goldsztand przeciw Komisji Odwoławczej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

W odwołaniu przeciw wymiarowi podatku dochodowego na r. 1928 rekurentka zarzuciła, iż Komisja Szacunkowa nie odliczyła, wbrew art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) od ogólnego dochodu sumy, uiszczonej tytułem podatku spadkowego, jakkolwiek podatek spadkowy jest podatkiem bezpośrednim. Decyzją z 1 października 1929 Komisja Odwoławcza nie uwzględniła odwołania, ponieważ wymiar uzasadniony jest w przepisach ustawy o podatku dochodowym, a w szczególności w art. 63 ust. 2 ustawy, gdyż udzielone wyjaśnienia nie usunęły wątpliwości.

---

[1]) Aufwendungen einer Erwerbsgesellschaft zu gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken können, auch soweit die Voraussetzungen des § 14 Nr. 1 KörpStG nicht vorliegen, als Werbungskosten abzugsfähig sein, sofern sie nämlich dem geschäftlichen Interesse auch nur mittelbar zu dienen bestimmt sind (I A 17/27; p. Evers, Kommentar z. KörpStG, 2 wyd., str. 1121).

W skardze podnosi płatniczka następujący zarzut: Podatek spadkowy jest typowym podatkiem bezpośrednim, gdyż podatnikiem i płatnikiem jest jedna i ta sama osoba, a jedynie ta okoliczność jest istotna i miarodajna dla charakterystyki podatku bezpośredniego. Podatek pośredni natomiast charakteryzuje się tem, że zgodnie z zamierzeniem ustawodawcy jedna osoba, uskuteczniająca wpłatę, jest płatnikiem, inna zaś zupełnie osoba, ta, która ponosi faktycznie ciężar podatkowy, jest podatnikiem. Co się tyczy podatku spadkowego, to tem bardziej uwydatnia się jego charakter podatku bezpośredniego, ponieważ tu nietylko podatnik i płatnik zlewają się w jednej osobie, lecz przerzucenie go na inną osobę jest wogóle niemożliwe. Niesłuszne byłoby również twierdzenie, że podatek spadkowy wogóle nie jest podatkiem, lecz rodzajem opłaty państwowej. Opłata różni się od podatku tem, że uiszczana jest wzamian za pewne świadczenie państwowe, do którego osoba, uskuteczniająca opłatę, musi się uciec. Natomiast przy podatku spadkowym nie jest wymagane żadne świadczenie państwowe. Majątek, przechodzący od zmarłego na spadkobiercę, podlega właśnie z tytułu zmiany osoby właściciela, z tytułu dokonanego obrotu, specyficznemu podatkowi, który należy do rzędu podatków obrotowych i bezpośrednich, a i sama ustawa nazywa go podatkiem, a nie opłatą. Zresztą gdyby nawet podatek spadkowy nie był podatkiem bezpośrednim, to i wtedy podlegałby odliczeniu od dochodu z mocy tegoż art. 10 p. 5 jako podpadający pod pojęcie „przymusowych lub ustawowych świadczeń pieniężnych, oraz bezpłatnych świadczeń przymusowych innego rodzaju na cele publiczne".

NTA nie mógł przyznać słuszności podniesionym w skardze zarzutom, a to z następujących względów:

Skarżąca uważa, że podatek spadkowy jest typowym podatkiem bezpośrednim, gdyż płatnikiem i podatnikiem jest tu jedna i ta sama osoba, podczas gdy przy podatku pośrednim jedna osoba, uskuteczniająca wpłatę, jest płatnikiem, inna zaś osoba ponosi faktycznie ciężar podatku. Otóż co do tego wywodu zauważyć należy, że podział taki, zależny od tego, czy płatnik i podatnik stanowią jedną osobę, czy też nie, jakkolwiek rozpowszechniony w teorji, nasuwa poważne wątpliwości. I tak może się zrodzić pytanie, czy np. podatki od gruntów i budynków należy zaliczyć do bezpośrednich także wówczas, gdy je płaci nie właściciel, lecz dzierżawca lub najemnik, czy natomiast można podatki konsumcyjne zaliczać do pośrednich, jeśli są pobierane wprost od konsumenta, co przy niektórych podatkach ma miejsce (podatek od mieszkania, fortepianów, psów i t. d.). Wobec rozbieżności kryterjów, według których powyższy podział miałby być przeprowadzony, należy, aby rozstrzygnąć, do jakiej kategorji podatków wypada zali-

czyć podatek spadkowy, rozpatrzeć obecny system podatkowy polski. Pobierane w Polsce podatki, oceniane według zjawisk gospodarczych, związane są ze źródłem podatku, t. j. z majątkiem, albo w okresie powstawania majątku, albo dokonywania obrotu, albo wreszcie spożycia (konsumcji). Otóż jasnem jest, że tak pierwsze, jak i ostatnie z tych kryterjów należy wykluczyć, jeśli chodzi o charakteryzację podatku spadkowego, tak iż w grę może wchodzić jedynie kryterjum obrotu. Na tem stanowisku stoi też teorja prawa podatkowego. I tak według nauki należą do podatków, związanych z majątkiem w chwili dokonania jego obrotu, przedewszystkiem opłaty stemplowe, o ile pobierane są od przejścia przedmiotu majątkowego od jednej osoby do drugiej, jako trafiające typowy obrót. Do tej ostatniej jednak kategorji podatków zaliczane też bywają podatki od spadków, tem bardziej, że i historycznie rozwinęły się one z systemu opłat i były uważane i traktowane jako podatki od przeniesienia majątku na inne osoby. Nauka odmawia przeto temu podatkowi istoty podatku bezpośredniego w znaczeniu ścisłem. Również i w praktyce podatek spadkowy wyraźnie jest wyłączony z grupy podatków bezpośrednich, co jest widoczne tak w układzie preliminarza państwowego i w zamknięciach rachunkowych, jak też w administracji tym podatkiem.

O ile wreszcie chodzi o prawo pozytywne z dziedziny ściśle podatkowej, to należy zaznaczyć, że i w tym względzie wszelką wątpliwość usuwa np. treść art. 1 ustawy z 12 lutego 1931 poz. 82 Dz. Ust., który po podatkach bezpośrednich wymienia oddzielnie podatek spadkowy i od darowizn. Wychodząc tedy z założenia, że niechybnie ustawodawca, postanawiając w art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym, iż od ogólnego dochodu należy odliczyć podatki bezpośrednie, mógł mieć na myśli tylko istniejący w Polsce system podatkowy, który nie zalicza podatku spadkowego do podatków bezpośrednich, dochodzi się do konkluzji, że omawiany przepis nie uzasadnia odliczenia tego podatku od ogólnego dochodu.

Skarżąca podnosi ewentualny zarzut, iż gdyby nawet podatek spadkowy nie był podatkiem bezpośrednim, to i wtedy podlegałby odliczeniu od dochodu z mocy art. 10 p. 5 jako podpadający pod pojęcie „przymusowych lub ustawowych świadczeń pieniężnych oraz bezpłatnych świadczeń przymusowych innego rodzaju na cele publiczne". Także jednak i tego zarzutu NTA nie mógł uznać za trafny. Jeżeli bowiem pojęcie świadczeń przymusowych lub ustawowych na cele publiczne miałoby mieć takie znaczenie, jakie mu skarga przypisuje, to znaczy, gdyby obejmowało także wszystkie wogóle podatki, to nie dałoby się żadną miarą wytłumaczyć, z jakiego powodu ustawodawca odrębnie wymienił na pierwszem miejscu podatki bezpośrednie. Usta-

wodawca, wymieniając obok siebie podatki bezpośrednie i wspomniane świadczenia, tem samem zaznaczył, że są to ze stanowiska ustawy o państwowym podatku dochodowym pojęcia różne. Za świadczenia przymusowe w rozumieniu tego przepisu prawa nie mogą być tedy uważane podatki państwowe ani samorządowe we właściwem słowa znaczeniu. Nie przesądza to oczywiście kwestji potrącalności, ocenianej ze stanowiska ogólnego przepisu art. 6 ustawy, t. zn. zależnie od tego, czy poniesiony podatek może być zaliczony w danym wypadku do kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów. Pod tym kątem widzenia jednak ani skarga roszczenia swego nie uzasadnia, ani też nie dałoby się ono uzasadnić, skoro jest rzeczą niewątpliwą, iż podatek spadkowy nie jest bynajmniej związany z dochodem, lecz z nabyciem majątku czyli ze źródłem dochodu.

Z tych powodów należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

Słusznie nasuwa Trybunałowi poważne wątpliwości podział podatków na bezpośrednie i pośrednie. Dziś i teorja jest zdania, że nie można podatków grupować według sposobu ich pobierania, t. j. według tego, czy pobór następuje stosownie do intencji ustawodawcy wprost, bezpośrednio u obciążonego, czy też pośrednio, za pośrednictwem osoby trzeciej. Autorowie jednak naszej ustawy o podatku dochodowym uznawali podział podatków na bezpośrednie i pośrednie. Poszli w tej dziedzinie wślad za autorami takiejże ustawy pruskiej i austrjackiej, a z nimi wślad za niepodzielnie wówczas panującą nauką, która w tej dziedzinie przez wiek XVIII i XIX była odgłosem francuskich fizjokratów i niemieckich kameralistów (K. Bräuer w Festgabe für G. v. Schanz, 1928, II, str. 158 i n.). Ten podział podatków był również przyjęty przez administracje skarbowe państw europejskich. Również nasze preliminarze budżetowe, zamknięcia rachunków państwowych i urzędowa statystyka skarbowa dotąd ten podział stosują, tak, jak go stosowała rachunkowość pruska i austrjacka.

Jeżeli zatem powstaje wątpliwość, czy pewien podatek, jak w niniejszym przypadku spadkowy, jest podatkiem bezpośrednim, to należy przedewszystkiem zastosować pojęciowe kryterja i zbadać intencję ustawodawcy w tym względzie. Temuż chodziło, stosownie do panującego poglądu, tylko o specyficzne właściwości przy technice ściągania podatku. Należy zatem badać, czy przy podatku spadkowym płatnik i obciążony stanowią jedną osobę, czy innemi słowy podatek ten jest bezpośrednio od obciążonego nim ściągany. Potwierdzająca odpowiedź nie ulega wątpliwości. I od strony przeciwnej można to samo stwierdzić: podatek ten żadną miarą nie należy do pośrednich, gdyż nie jest intencją ustawy, by płatnik ten podatek przerzucił na kogo innego, jak to ma miejsce przy podatku od cukru, od piwa i t. d. Z tych powodów zaliczyć należy podatek spadkowy do tych podatków, które ustawa o podatku dochodowym w art. 10 l. 5 określa jako bezpośrednie.

Nie bez ważnych powodów ustawodawca właśnie takim podatkom nieprzerzucalnym udzielił przywilejów odliczania ich od ogólnego dochodu. Jest to przywilej, udzielony płatnikowi w celu ulżenia ciężaru podatkowego oraz w celu uniknięcia, by w rezultacie nie był opłacany podatek od podatku. Podatków, które przerzuca płatnik z intencji ustawy i stosownie do jej konstrukcji, a więc pośrednich, z natury rzeczy od ogólnego dochodu odliczać nie można, gdyż wchodzą w koszty produkcji, które inną drogą odlicza się od dochodu podatkowego.

Grupowanie podatków polskiego systemu podatkowego według innych kryterjów (podatki, związane z okresem powstawania majątku, dokonywania obrotu i spożycia), jak to czyni powyższy wyrok, nie prowadzi w naszem zagadnieniu do celu, albowiem w takiem ugrupowaniu niema kategorji podatków bezpośrednich, o które właśnie w art. 10 l. 5 cyt. ustawy chodzi. Również nie jest przekonywującym argumentem fakt, że ustawa z 12 lutego 1931 poz. 82 Dz. Ust. wymienia obok podatków bezpośrednich oddzielnie podatek spadkowy, albowiem ustawa ta nie dotyczy ex professo podziału podatków i dlatego nie można wyciągać z powołanego faktu daleko idącej konkluzji, że podatek spadkowy nie ma charakteru podatku bezpośredniego.

Dr. I. Weinfeld

3.

PODATEK DOCHODOWY.

Różnice kursowe. Wynagrodzenia członków zarządu.

1. Okoliczność, że różnica kursowa nie została efektywnie pokryta w okresie bilansowym, nie wystarcza do uznania dotyczącej pozycji za niepotrącalną rezerwę z art. 21 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.).

2) Pozycja tego rodzaju nie będzie rezerwą, jeżeli z okoliczności sprawy wynika, iż tak buchalteryjnie, jak i gospodarczo należy ją traktować jako niewątpliwy koszt bieżącego okresu bilansowego. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 16 września 1932 l. rej. 4674/28 w sprawie Łódzkiej Fabryki Kapeluszy Sp. Akc. w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

Przy wymiarze podatku dochodowego dla skarżącej firmy na r. 1927 władza wymiarowa doliczyła do zysku bilansowego, m. i., sporne obecnie pozycje zł 112.639.95 i zł 9.000, oznaczając w arkuszu wymiarowym pierwszą z nich jako „zarezerwowane różnice kursu od długoterminowych pożyczek", drugą zaś jako „pensje nieczynnych członków zarządu". W odwołaniu płatniczka, powołując się na urzędowe sprawozdanie z rewizji swych ksiąg handlowych, zarzucała, że władza bezzasadnie skwalifikowała pożyczki jako długoterminowe, a członków zarządu jako nieczynnych i domagała się wyłączenia obu wymienionych pozycyj z podstawy wymiaru. Instancja wymiarowa zawiadomiła podatniczkę dodatkowo, iż wyjaśnienia jej, udzielone w związku z protokółem rewizji ksiąg, nie usunęły wątpliwości, wobec czego zastosowano rygory z art. 63 ustawy o podatku dochodowym. Ministerstwo Skarbu zaś zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniło odwołania, podając w uzasadnieniu, że: 1) suma zł 112.639.95 różnic kurso-

wych stanowi straty przewidywane, lecz efektywnie jeszcze nie poniesione, a Spółka nie udowodniła, aby wyprowadzenie tych różnic znalazło odpowiedni wyraz również we wzroście wartości aktywów, a w szczególności w oszacowaniu remanentu towarów, wobec czego suma powyższa stanowi rezerwę, doliczalną do dochodu podatkowego w myśl postanowień art. 21 ustawy, a 2) wypłacona nie biorącym czynnego udziału w zarządzaniu przedsiębiorstwem członkom zarządu kwota zł 9.000, jako ekwiwalent za przypuszczalne koszty podróży na posiedzenia, po myśli art. 8 p. 6 ustawy nie stanowi kosztów związanych z osiągnięciem dochodu.

Skarga zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania i wnosi z tego powodu o uchylenie zaskarżonego orzeczenia.

NTA rozważył, co następuje:

Już w wyroku z 22 czerwca 1931 l. rej. 5076/28 (sprawa Sp. Akc. „Wysoka") NTA wyraził i uzasadnił zapatrywanie, że tak zw. różnice kursowe nie zawsze mają charakter sum, przeznaczonych na utworzenie funduszu rezerwowego. Wynika to już choćby stąd, że — jak to trafnie wyjaśnia § 43 ust. 5 rozp. wykon. z 14 maja 1921 poz. 298 Dz. Ust. — za fundusz rezerwowy uważa się z reguły sumy, nagromadzone z nadwyżek bilansowych, a stanowiące właściwie pomnożenie majątku, nie jest zaś — w myśl dalszego ustępu tego paragrafu — dochodem fundusz, służący tylko do pokrycia już istniejących zobowiązań. Błędnem byłoby zatem uważać pewną pozycję za rezerwę z tego tylko powodu, że służy ona na pokrycie różnic kursowych, i dopiero dokładne ustalenie jakości i przeznaczenia tej pozycji pod kątem widzenia wspomnianych wyżej kryterjów zasadniczych może dostarczyć niezbędnego materjału faktycznego do rozstrzygnięcia wątpliwości, nasuwających się przy ocenie takiej pozycji bilansowej. W szczególności nie ma cech rezerwy różnica kursowa na zobowiązaniach krótkoterminowych, płatnych w ciągu najbliższego okresu operacyjnego, o ile obliczona została — z uwzględnieniem zasad prawidłowej księgowości — w takiej wysokości, w jakiej, uwzględniając starannie wszystkie okoliczności znane i dające się z dostateczną pewnością w dniu bilansowym przewidzieć, spodziewać się należy, iż dłużnik będzie ją w terminie płatności musiał rzeczywiście ponieść. O ile zaś chodzi o tego rodzaju zobowiązania, płatne w dniu bilansowym lub w tym dniu już zalegające, to obliczenie różnicy kursowej na podstawie kursu walut z dnia bilansowego czynić będzie naogół zadość powyższemu wymaganiu.

Zauważyć należy, iż przy takiem ujęciu zagadnienia odpada moment dowolności w obliczaniu przewidywanej straty na różnicy kursu, który władza pozwana podnosi w odpowiedzi na skargę, zwalcza-

jąc argumenty skargi, zaczerpnięte z przepisów § 18 rozporządzenia wykonawczego.

W rozpoznanej sprawie chodzi o różnice kursowe na zobowiązaniach krótkoterminowych. Ta kwalifikacja zobowiązań była zrazu w przewodzie administracyjnym sporna. Podatniczka twierdziła, że są to pożyczki krótkoterminowe, wekslowe, zaciągnięte z terminem płatności trzymiesięcznym, z zastrzeżeniem prawa prolongaty, w razie potrzeby, na dalsze 3 miesiące (pożyczka 20.000 dolarów), — prolongowane wskutek przesilenia gospodarczego, a użyte jedynie na powiększenie niezbędnych środków obrotowych, pozostających w ścisłym związku z obrotem towarowym. W protokóle rewizji ksiąg z 10 lutego 1928 rewident, ustalając, że są to pożyczki gotówkowe, zaciągnięte w okresie poprzednim, a niespłacone w okresie operacyjnym 1925/26, określił je jako długoterminowe, następnie zaś w protokóle z 22 lutego 1928, po dodatkowem zbadaniu charakteru pożyczek, ustalił, że sumy pożyczone były księgowane przez obciążenie rachunku kasy, a następnie przekazane bankom na pokrycie należności dostawców surowców i nowe zakupy w stosunku 60% i na pokrycie bieżących wydatków z tytułu pensji, robocizny i t. p. w stosunku pozostałych 40%. Instancja wymiarowa uznała pożyczki za długoterminowe, — jakby wynikało z treści zawiadomienia o wymiarze zaocznym, dlatego tylko, że zaciągnięto je jeszcze w poprzednim okresie operacyjnym i nie spłacono do końca okresu sprawozdawczego. Trafnie jednak podatniczka wywodziła w odwołaniu, iż fakt niespłacenia w krótkim terminie pożyczek, z istoty swej krótkoterminowych, nie zmienia jeszcze ich charakteru. Jakoż instancja odwoławcza w uzasadnieniu orzeczenia, a tak samo w odpowiedzi na skargę, nie podtrzymała zapatrywania władzy wymiarowej.

Nie kwestjonując charakteru pożyczek, władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu uznała sporne różnice kursowe za rezerwę, doliczalną do dochodu na zasadzie art. 21 ustawy, z tego powodu, iż 1) stanowią one straty tylko przewidywane, a efektywnie jeszcze nie poniesione, a 2) Spółka nie udowodniła, że zmianę kursu uwzględniła odpowiednio także w aktywach.

Atoli z uwagi na konstrukcję podstawy wymiaru, określoną w art. 21 ustawy, jak również z uwagi na zasadę, postawioną w § 18 ust. 2 i 3 rozporządzenia wykonawczego w odniesieniu do przedsiębiorstw, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, rzeczywiste poniesienie wydatku nie jest warunkiem jego potrącalności przy wymiarze, jak o tem już wyżej była mowa specjalnie co do różnic kursowych. Władza II instancji jednak, wychodząc z odmiennego zapatrywania prawnego co do charakteru takich różnic, nie zbadała istotnych

w myśl podanej wyżej wykładni Trybunału okoliczności faktycznych, co stanowi wadliwość postępowania, połączoną z oczywistą szkodą skarżącej.

O ile chodzi o tę część motywów, która negatywne rozstrzygnięcie odwołania uzasadnia tem, że różnice kursowe nie znajdują równoważnika we wzroście aktywów, to i w tym punkcie należało uznać zaskarżone orzeczenie za dotknięte istotnym brakiem postępowania. Jak to bowiem NTA orzekł i uzasadnił w wyrokach z 13 marca 1931 l. rej. 3285/28 i z 22 czerwca 1931 l. rej. 5076/28, motywem takim władza nie może operować dopóty, dopóki dotyczące okoliczności faktyczne nie zostaną ustalone na niekorzyść strony w postępowaniu, przewidzianem w art. 58 i 63 ustawy. W konkretnym przypadku władza okoliczności tych nie uczyniła zupełnie przedmiotem postępowania wyjaśniającego, natomiast płatniczka w zastrzeżeniu swem do protokółu rewizji ksiąg twierdziła, że do bilansu zamknięcia przyjęte zostały wszystkie należności i remanenty w walucie obcej po jednakowych kursach w dniu zamknięcia ksiąg, co spowodowało wzrost wartości remanentów i należności, wywołany spadkiem kursu złotego.

Druga sporna pozycja obejmuje wynagrodzenia 3 członków zarządu. Władza wymiarowa, uznając tę pozycję za niepotrącalną, uzasadniła swe stanowisko tem, że są to wynagrodzenia, wypłacone członkom zarządu, „zamieszkałym poza siedzibą przedsiębiorstwa, a więc nie stale czynnym w zarządzaniu przedsiębiorstwem". Odwołanie zwalczało ten punkt wyjścia, dowodząc — w zgodzie z tezą wyroku NTA Nr. 420 S Zbioru wyroków, — że przepis art. 21 ust. 3 ustawy nie wymaga stałego brania czynnego udziału w zarządzie do uwzględnienia płaconych za to sum jako potrącalnego wynagrodzenia. Zaskarżone orzeczenie nie rozprawiło się z tym zarzutem, lecz pomijając milczeniem sporną kwestję wykładni art. 21 ust. 3, bez oparcia o jakiekolwiek nowe ustalenia, skwalifikowało odnośnych członków zarządu jako nie biorących już nie stale, ale wogóle czynnego udziału w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Kwalifikacja ta wymagała — z uwagi na przebieg sprawy — bliższego uzasadnienia w celu umożliwienia podatniczce należytej obrony w postępowaniu kasacyjnem. W tym stanie rzeczy należało za uzasadniony uznać także zarzut wadliwości postępowania, skierowany przeciw tej części zaskarżonego orzeczenia.

Z tych powodów NTA na zasadzie art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust. uchylił zaskarżone orzeczenie.

Powyższy wyrok — w pierwszej swej części — daje wykładnię art. 21 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym, w szczególności wyjaśnia kwestję stosowania przepisu o t. zw. funduszach rezerwowych, według którego należy uważać za zyski bi-

lansowe sumy przeznaczone na utworzenie „w s z e l k i e g o rodzaju” funduszów rezerwowych, z dwoma tylko wyjątkami, w niniejszej sprawie nieaktualnemi.

Ten zasadniczy, bezwzględny przepis ustawy winien być jednak rozpatrywany w świetle ustępu 1 cytowanego artykułu, w którym ustawodawca wychodzi z założenia zysków bilansowych, wynikających z p r a w i d ł o w y c h ksiąg handlowych.

Nasuwa się tedy pytanie, czy utworzony fundusz na pokrycie istniejących różnic kursowych stanowi „rezerwę”, mimo że książkowo, a także i faktycznie, jest tylko wyrazem rzeczywistego wzrostu zobowiązań i pokrywa się z ciążącym już na dłużniku obowiązkiem wydatkowania, którego wysokość daje się przewidzieć i obliczyć, oraz czy ustanowienie takiego funduszu nie sprzeciwia się postulatom prawidłowej księgowości, względnie czy takie przesunięcie buchalteryjne może uchodzić ze stanowiska płatnika za samowolne.

Taki fundusz zdaje się być pozornie rezerwą, faktycznie jednak nie pokrywa się z tem pojęciem i z tego punktu widzenia wątpliwości budzi wysunięte przez władzę, jako warunek wyeliminowania tej pozycji z zysków bilansowych, żądanie, by różnice kursowe miały równoważnik we wzroście aktywów; oczywiście, że taki równoważnik w aktywach byłby dowodem, iż brak nawet formalnych przesłanek, któreby mogły stwarzać pozory istnienia rezerwy.

Pojęcie ustawowe „wszelkiego rodzaju fundusze rezerwowe” dotyczyć może funduszów o różnem przeznaczeniu i wszelakiej jakości, jednak tylko takich, które stanowią f u n d u s z e w o l n e, niezwiązane integralnie z istniejącemi zobowiązaniami, przypadające więc w razie rozwiązania spółki, jako nadwyżki kapitałowe, spólnikom. Nie należą zaś do „rezerw” sumy wyrównawcze, przeznaczone do obliczenia rzeczywistej wartości zobowiązania; nie jest rezerwą fundusz, którym — na inne, niż powyższe cele — spółka akcyjna swobodnie rozporządzać nie może. Za rezerwę nie może być uznana każda masa, która w konsekwencji pomniejsza aktywa, lecz tylko taka, która z istoty swej — ze stanowiska książkowego i gospodarczego — stanowi odłożoną nadwyżkę bilansową. Przeprowadzenie książkowej korektury celem sprostowania mylnego oszacowania zobowiązania nie stwarza funduszu rezerwowego. Wyodrębniona książkowo suma nie wypływa i nie powstaje z nadwyżek bilansowych, lecz określenie tej sumy wyprzedza i warunkuje te nadwyżki, albowiem — przy racjonalnej księgowości — zyski bilansowe mogą być ustalone dopiero w wyniku wiernego i ścisłego ustalenia wysokości zobowiązań. Ten rzekomo „rezerwowy” fundusz nie jest cząstką zysków bilansowych, lecz uprzednie zarachowanie tego funduszu jest przesłanką ich należytego ustalenia.

Znaczenie art. 21 ust. 2 polega właśnie na tem, że ustawodawca podatkowy zabrania pozbawiać zyski bilansowe właściwego im charakteru i zmieniać dowolnie ich istotę oraz ich naturalne przeznaczenie. Rationem legis tego zakazu stanowi zapobieganie usuwaniu — drogą d o w o l n y c h przesunięć książkowych — wzrostu majątku od opodatkowania. Utworzenie funduszu celem pokrycia istniejącej już w danej chwili różnicy kursowej jest naturalnem i koniecznem uzgodnieniem stanu faktycznego ze stanem książkowym, co jest nakazem prawidłowej buchalterji.

Nawet okoliczność, że ta quasi-rezerwa stanowi zarachowanie kosztów jeszcze rzeczywiście nie poniesionych, nie stoi na przeszkodzie odliczeniu jej — danym okresie wymiarowym — z podstaw wymiaru; zasada prawdy bilansowej i przezorności kupieckiej oraz wysuwana przez prawo handlowe konieczność ochrony wierzycieli nie pozwala na pomijanie faktów, w chwili bilansowania już znanych i dających się ściśle określić; nieuwzględnienie różnic kursowych dałoby w rezultacie wprawdzie bilansową nadwyżkę, ale tylko fikcyjną, gdyż w rzeczywistości stan bierny jest więk-

szy o różnicę kursową, a chwila bilansowania jest dla oceny jego wysokości miarodajna.

Taka interpretacja art. 21 ustawy nie narusza uprawnień i obowiązków władzy wymiarowej do każdorazowego zbadania charakteru „rezerwy", ustalenia jej jakości i przeznaczenia i przeciwdziałania w ten sposób dowolności płatnika w operowaniu pojęciem przewidywanych możliwych strat.

Dr. Henryk Maryański

4.

PODATEK DOCHODOWY.

Początek obowiązku podatkowego osób, mieszkających poza obszarem Rzeczypospolitej. Pojęcie „otwarcia w Polsce przedsiębiorstwa".

Pod pojęcie otwarcia w Polsce przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 76 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) nie podpada ponowne uruchomienie przedsiębiorstwa, istniejącego już na obszarze Rzeczypospolitej, a tylko czasowo nieczynnego.

Wyrok NTA z 12 września 1932 l. rej. 4075/28 w sprawie firmy Farbiarnia i chemiczne zakłady czyszczenia Szarlej, Curt Müller przeciw Komisji Odwoławczej przy Wydziale Skarbowym Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1924 i 1925.

Curt Müller złożył na r. 1925 zeznanie, w którem określił dochód z przedsiębiorstwa za okres 1.VIII do 31.XII 1924 na kwotę zł 24.623, zaznaczając, że mieści się w niej dochód z wymienionych 10 filij. Władza wymiarowa zrazu dokonała wymiaru zgodnie z zeznaniem, następnie jednak wskutek stwierdzenia, że podatnik mieszka stale w Bytomiu, zatem poza obszarem Rzeczypospolitej, oraz wskutek wyników rewizji ksiąg handlowych uskuteczniła wymiar dodatkowy, stosując przepisy ustępu 2 art. 76 i art. 77 ustawy o podatku dochodowym poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r. oraz przyjmując, że dochód, rzeczywiście osiągnięty w r. 1924, wynosił zł 41.242. Nadto wymierzono podatnikowi na tej samej zasadzie podatek na rok podatkowy 1924.

Przeciw wspomnianym wymiarom podatnik wniósł odwołania, w których zarzucił, że nie podpada pod przepis art. 76 ust. 2, lecz pod art. 13 ustawy, oraz że dochód jego w r. 1924 wynosił, jak to wynika z zapisków i ksiąg, tylko zł 22.956.26, plus niepotrącalne podatki.

Po dodatkowem przedstawieniu podatnikowi wątpliwości co do wysokości zeznanego dochodu, Komisja Odwoławcza dwoma orzeczeniami z 9 lipca 1928 nie uwzględniła odwołań, podając jako motyw,

że wymiary są uzasadnione w postanowieniach działu I ustawy, a w szczególności wymiar na r. 1924 w postanowieniach art. 50 ust. 5, zaś wymiar dodatkowy na r. 1925 — art. 63 ust. 2.

Orzeczenia te są przedmiotem skargi, w której podatnik zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania i z tego powodu wnosi o uchylenie tychże.

NTA rozważył, co następuje:

W odwołaniach przeciw obu spornym wymiarom podatnik zarzucał przedewszystkiem, iż bezpodstawnie władza wymiarowa zastosowała doń art. 76 ust. 2 ustawy poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r., ponieważ mieszka nadal, jak dawniej, poza obszarem Rzeczypospolitej, mianowicie w Bytomiu, pobiera, jak dawniej, dochody ze źródeł, znajdujących się na obszarze Rzeczypospolitej, przedsiębiorstwo istniało już za czasów niemieckich i posiadało na tym obszarze od dawna wszystkie filje, po wcieleniu Śląska Górnego do Polski filje te dalej były czynne, a tylko w r. 1924 do istniejącego już przedsiębiorstwa dodano kilka pomieszczeń i sprowadzono pewne maszyny, by cały aparat skompletować w granicach Rzeczypospolitej. W konkluzji odwołania domagały się przyjęcia w miejsce podstawy opodatkowania, określonej w powołanym wyżej przepisie ustawy, dochodów, osiągniętych przez podatnika w ostatnim roku kalendarzowym względnie operacyjnym, poprzedzającym rok podatkowy, jak to przepisuje art. 13.

Z powyższym zarzutem instancja odwoławcza w decyzjach, wydanych na odwołanie, a stanowiących przedmiot obecnej skargi, zupełnie nie rozprawiła się, ograniczając się w motywach do powołania przepisów ustawy, które określają skutki zaoczności. Atoli zaoczność wymiaru, chociażby prawidłowo orzeczona, nie mogła władzy uwolnić od obowiązku rozprawienia się z zarzutem z uwagi na jego charakter przedewszystkiem prawny.

Zresztą zarzuty odwołania przeciw wymiarowi na r. 1924 godziły też w samą zasadność wymiaru zaocznego. Albowiem władza przyjęła zaoczność wskutek niezłożenia zeznania o dochodzie w terminie, określonym w art. 79 ustawy, termin ten zaś obowiązuje według wyraźnego brzmienia art. 79 tylko podatników, do których stosuje się ustęp 2 art. 76, a podatnik właśnie bronił się przeciw zastosowaniu doń tego przepisu prawa. O ile zaś chodzi o decyzję, dotyczącą r. 1925, która wymienia w motywach art. 63 ust. 2 ustawy, to kwestja zastosowania art. 76 ust. 2 nie była (i jako kwestja natury prawnej nie powinna była być) przedmiotem postępowania wyjaśniającego, a zatem skutki zaoczności, spowodowanej niedostatecznemi, zdaniem władzy, wyjaśnieniami podatnika, nie mogły zupełnie tej kwestji dotyczyć.

Uznając rozpoznawanie zarzutu obrazy ustępu 2 art. 76 za przedwczesne wobec wadliwości postępowania administracyjnego, polegającej na nierozprawieniu się z zarzutem odwołania, zauważyć należy, iż odpowiedź na skargę, przy omawianiu przesłanek zastosowania powyższego przepisu, pomija jeden moment istotny, mianowicie kwestję uprzedniego czerpania przez podatnika dochodów ze źródeł, znajdujących się na obszarze Rzeczypospolitej. Rozstrzygnięcie tej kwestji w sensie negatywnym jest jednym z warunków zastosowania wyjątkowych norm, ustanowionych w ustępie 2 art. 76 dla określenia początku obowiązku podatkowego i w art. 77 co do podstawy wymiaru za pierwsze dwa lata działalności przedsiębiorstwa. Odwołania zaś zarzucały, między innemi, brak tego właśnie warunku.

Pewnego zastrzeżenia wymaga też stanowisko, zajęte w odpowiedzi na skargę w kwestji dalszego warunku, ustanowionego w omawianym przepisie, a uznanego przez władzę za istniejący w rozpoznanej sprawie. Mianowicie ustawa żąda, by podatnik „otworzył w Polsce przedsiębiorstwo". Władza pozwana wychodzi widocznie z trafnego założenia, że dla oceny, czy ten warunek zachodzi, obojętna jest okoliczność, że podatnik niegdyś prowadził w Polsce przedsiębiorstwo, które przestało istnieć. Atoli nietrafnie władza z likwidacją owego dawnego przedsiębiorstwa narówni stawia przerwę w ruchu przedsiębiorstwa, przez danego podatnika niezlikwidowanego. Co najmniej ku temu żadnej podstawy nie daje interpretacja gramatyczna, ani logiczna, by za otwarcie w Polsce przedsiębiorstwa, a zatem w myśl niewątpliwej intencji ustawy za stworzenie nowego źródła dochodu na obszarze podatkowym, uznać ponowne uruchomienie przedsiębiorstwa, na tym obszarze już istniejącego, a tylko nieczynnego przez część normalnego okresu podatkowego. W konkretnym przypadku podatnik twierdził w postępowaniu administracyjnem, że nastąpiła tylko 7-miomiesięczna przerwa w ruchu przedsiębiorstwa, mająca na celu jego przeorganizowanie i „skompletowanie". Zaskarżone decyzje pominęły tę kwestję, jednak sama władza pozwana w odpowiedzi na skargę określa stan faktyczny sprawy w ten sposób, iż „twierdzenie podatnika, że przedsiębiorstwo jego czynne było od czasu zmiany suwerenności na Górnym Śląsku, jest prawdziwe, lecz faktem jest także, że w ruchu przedsiębiorstwa zaszła przerwa, trwająca ... od 1.I.1924 do 31.VII.1924".

Z dalszych zarzutów skargi uchyla się od rozpoznania przez NTA, jako niepodniesiony w odwołaniu, zarzut, iż z obrazą art. 85 ustawy dokonano wymiaru dodatkowego na r. 1925....

Natomiast za trafny uznał Trybunał w odniesieniu do wymiaru na r. 1925 zarzut obrazy art. 63 ustawy o tyle, iż władza — wbrew

stałej judykaturze Trybunału — zaniechała zawiadomić podatnika o tem, które wyjaśnienia przedstawionych mu w postępowaniu odwoławczem wątpliwości uznała za niewystarczające.

Z powyższych powodów NTA uchylił oba zaskarżone orzeczenia na zasadzie art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust.

5.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż przez cukrownie nawozów sztucznych i węgla plantatorom buraków[1]).

Dokonywana przez właściciela cukrowni sprzedaż bez zysku nawozów sztucznych i węgla plantatorom buraków i robotnikom cukrowni nie jest wykonywaniem przedsiębiorstwa handlowego w rozumieniu art. 1 lit. a) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 26 września 1932 l. rej. 8996/30, 8997/30, 8998/30, 8999/30 w sprawie Cukrowni „Kujawy" Tow. Akc. w Janikowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za II półrocze 1925 i za r. 1926.

Cukrownia „Kujawy" Tow. Akc. w Janikowie wykupiła na łata 1925 i 1926 świadectwa przemysłowe I kategorji przemysłowej na przedsiębiorstwa cukrowni w Janikowie i w Pakości, oraz świadectwa

---

[1]) Opodatkowaniem obrotów w cukrowniach zajmował się już NTA, a mianowicie, o ile chodzi o kwestje opodatkowania wartości wytłoków (wysłodków) buraczanych oraz nasion, wydawanych przez cukrownie plantatorom buraków. Pierwszej z tych kwestyj dotyczy wyrok z 26 listopada 1931 l. rej. 298/30, wydany na skutek skargi Tow. akc. Cukrowni i Rafinerji „Wieluń" w Warszawie, w którym NTA wypowiedział zapatrywanie, że według umów, zawartych między cukrownią a plantatorami buraków, przedmiotem umów o dostawę są buraki i że wartość wytłoków (wysłodków) buraczanych, wydawanych plantatorom, a będących produktem ubocznym cukrowni, stanowi obrót, podlegający opodatkowaniu, albowiem wytłoki nie są wydawane — jak twierdziła skarga — bezpłatnie, lecz stanowią częściowe pokrycie ceny kupna za buraki. Kwestja druga została rozstrzygnięta w wyroku z 26 listopada 1931 l. rej. 296/30, wydanym na skargę Tow. akc. Fabryki Cukru i Rafinerji „Michałów" w Warszawie, według którego wartość nasion buraczanych, wydawanych przez cukrownię plantatorom buraków, nie stanowi obrotu podatkowego, skoro nasiona nie są wytworem cukrowni jako przedsiębiorstwa przemysłowego, a w następstwie ekwiwalent za nasiona, jako nie będące wynikiem działalności produkcyjnej cukrowni, nie może być uważany za przychód brutto w rozumieniu art. 5 p. 7 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym. Przy obydwóch powyższych wyrokach NTA uchwalił zasady prawne.

przemysłowe II kategorji handlowej na sprzedaż cukru, węgla, wapna i t. d. w Janikowie i na takąż sprzedaż w Pakości. Izba Skarbowa ustaliła do opodatkowania obrót przedsiębiorstwa handlowego w Janikowie, pochodzący ze sprzedaży nawozów sztucznych i węgla za II półrocze 1925 w kwocie 21.498,84 zł i za r. 1926 w kwocie 344.581,28 zł, zaś obrót przedsiębiorstwa handlowego w Pakości za II półrocze 1925 w kwocie 224.038,19 zł, w tem 5.598,90 zł ze sprzedaży nawozów sztucznych i węgla, i za r. 1926 w kwocie 1.053.902,15 zł, w tem ze sprzedaży węgla i nawozów sztucznych w kwocie 394.200,62 zł; reszta obrotu przedsiębiorstwa w Pakości przypada na detaliczną sprzedaż cukru.

Przeciw powyższym wymiarom wniosła Spółka odwołania, w których zaprzeczyła, jakoby prowadziła handel węglem i sztucznemi nawozami, ponieważ nawozy sztuczne i węgiel sprzedaje plantatorom po cenie kosztów własnych, zatem bez zysku, a węgiel ponadto własnym robotnikom po cenie zakupu, a więc ze stratą, przeto sprzedaż taka nie może podpadać pod pojęcie handlu względnie przedsiębiorstwa handlowego w rozumieniu art. 1 ustawy z 14 maja 1923 o podatku przemysłowym poz. 412 Dz. Ust., skoro istotę przedsiębiorstwa stanowi, by ono było prowadzone zarobkowo, w celach zysku. Z tego powodu — zdaniem Spółki — sprzedaż węgla i nawozów sztucznych plantatorom i robotnikom, przy której moment zysku jest zgóry wykluczony, nie podlega obowiązkowi podatkowemu ani w formie świadectwa przemysłowego, ani też w formie podatku od obrotu. Ministerstwo Skarbu odwołań Spółki nie uwzględniło. . . .

Decyzje Ministerstwa Skarbu stanowią przedmiot skarg do NTA, w których Spółka podtrzymuje zarzuty odwołań, dowodząc, iż sprzedaż nawozów sztucznych i węgla plantatorom i robotnikom bez zysku, a nawet ze stratą nie może być uważana za wykonywanie przedsiębiorstwa handlowego i nie może uzasadnić obowiązku podatkowego.

Pozwana władza w odpowiedziach na skargi, zaznaczając, że sprzedaż, dokonywana przez Spółkę, jest czynnością handlową i że istotnym celem Spółki jest osiąganie zysków z przedsiębiorstw przemysłowych, t. j. cukrowni, a działalność handlowa, której prowadzenie uznała Spółka za celowe, przyczynia się do powiększenia tych zysków, wnosi o oddalenie skarg, jako nieuzasadnionych.

NTA rozważył, co następuje:

Ponieważ pozwana władza nie zaprzecza, że skarżąca Spółka sprzedawała nawozy sztuczne i węgiel plantatorom po cenie kosztów własnych, zatem bez żadnego zysku, zaś węgiel robotnikom po cenach zakupu, a więc ze stratą, przeto NTA przyjął powyższą okoliczność za niesporną.

Pozwana władza oparła w zaskarżonych decyzjach obowiązek podatkowy Spółki na okoliczności, że Spółka, sprzedając nawozy i węgiel plantatorom i robotnikom, prowadziła przedsiębiorstwo handlowe, a w myśl art. 1 ustawy o podatku przemysłowym przedsiębiorstwa handlowe obowiązane są do płacenia podatku bez względu na to, czy są obliczone na zysk, czy też nie. Odmowne decyzje oparła zatem władza na interpretacji gramatycznej przepisu, zawartego pod lit. a) art. 1 powołanej ustawy, twierdząc, że przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe podlegają podatkowi bez względu na to, czy one przynoszą zysk, czy też nie, skoro ustawodawca tylko przy innych przedsiębiorstwach uwarunkował obowiązek podatkowy wyraźnie tem, by były obliczone na zysk.

Powyższe stanowisko uznał jednak NTA za błędne. Jeżeli ustawodawca, wymieniając w art. 1 pod lit. a) ustawy o podatku przemysłowym przedmioty, podlegające podatkowi, nie zamieścił przy przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych, podobnie jak to uczynił przy innych przedsiębiorstwach, warunku, iż mają być one obliczone na zysk, to uczynił to niewątpliwie dlatego, że już w samej istocie przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych leży cel osiągania zysku, wobec tego dodawanie przy tychże przedsiębiorstwach powyższego określenia było zupełnie zbędne. Zarówno przedsiębiorstwa handlowe, jak i przemysłowe, prowadzone są z tym zgóry powziętym przez przedsiębiorcę zamiarem, by stworzyć dla niego źródło dochodu, względnie zarobku, to też, gdzie taki zamiar nie istnieje, tam o takiem przedsiębiorstwie nie może być mowy. Jeżeli zatem celem stworzenia sobie źródła zarobku, dokonywa ktoś transakcyj, o których jest mowa w art. 11 ustawy o podatku przemysłowym i wśród warunków tamże podanych, to należy go uważać za prowadzącego przedsiębiorstwo handlowe także wówczas, gdy w swem przedsiębiorstwie dokonywa także takich transakcyj, które nie przynoszą faktycznie zysku, lub też wogóle z jakichkolwiek powodów, np. celem pozyskania klienteli, prowadzi swe przedsiębiorstwo ze stratą.

Skoro zatem przyjęte przez pozwaną władzę do opodatkowania obroty Spółki pochodzą ze sprzedaży nawozów sztucznych plantatorom i węgla plantatorom i robotnikom i skoro ta sprzedaż odbywała się po cenie kosztów własnych, względnie po cenie zakupu, skoro tedy Spółka nie prowadziła tych transakcyj celem stworzenia sobie źródła zarobkowego, to omawiane transakcje nie mogą uzasadnić przyjęcia, że Spółka prowadziła przedsiębiorstwo handlowe, podlegające na zasadzie art. 1 lit. a) ustawy opodatkowaniu. Z wyłuszczonych powodów poddanie opodatkowaniu obrotów, pochodzących ze sprzedaży plan-

tatorom nawozów sztucznych oraz plantatorom i robotnikom węgla, nie jest uzasadnione.

Podniesiony w odpowiedziach na skargi argument, iż sprzedaż nawozów sztucznych i węgla prowadzona była przez Spółkę w interesie głównej działalności Spółki (przemysłowej), nie może uzasadnić przyjęcia przedsiębiorstwa handlowego, skoro sama sprzedaż, jako taka, nie była obliczona na zysk i faktycznie żadnego zysku nie przynosiła.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 26 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., jako niezgodne z ustawą.

6.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obowiązek podatkowy izraelickich gmin wyznaniowych.

1. Przepis p. 3 art. 3 ustawy o podatku przemysłowym ma na względzie jedynie jednostki i związki samorządu terytorjalnego lub gospodarczego (art. 65 i 68 Konstytucji).

2. Gmina izraelicka, stanowiąc tylko związek religijny, nie jest jednostką samorządową, ani też autonomicznym związkiem w rozumieniu art. 109 Konstytucji.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 14 stycznia 1932 II 1 K. 1110/31.

SN w sprawie Izraelickiej Gminy Wyznaniowej w S., po rozpoznaniu kasacji Urzędu Prokuratorskiego Sądu Okręgowego w Suwałkach, założonej od wyroku tegoż Sądu z 12/13 czerwca 1931, na mocy art. 512 k. p. k. kasację Urzędu Prokuratorskiego oddalił.

...Słuszny jest zarzut kasacji, iż Sąd Okręgowy mylnie uznał izraelicką gminę wyznaniową za samorząd wyznaniowy, wolny od podatku przemysłowego w myśl punktu 3 art. 3 ustawy o podatku przemysłowym. Przepis ten dotyczy przedsiębiorstw użyteczności publicznej, a w tem i rzeźni (§ 3 rozp. wykon. z 8 sierpnia 1925 poz. 560 Dz. Ust.), prowadzonych przez związki samorządowe. Artykuł 65 Konstytucji stanowi, iż dla celów administracyjnych Państwo Polskie podzielone będzie w drodze ustawodawczej na województwa, powiaty, gminy miejskie i wiejskie, które będą równocześnie jednostkami samorządu terytorjalnego. Według zaś art. 68 Konstytucji, obok samorządu terytorjalnego, osobna ustawa powoła samorząd gospodarczy dla poszczególnych dziedzin życia gospodarczego w postaci izb rolniczych, handlowych, przemysłowych, rzemieślniczych, pracy

najemnej i innych, połączonych w Naczelną Izbę Gospodarczą Rzeczypospolitej, których współpracę z władzami państwowemi w kierowaniu życiem gospodarczem i w zakresie zamierzeń ustawodawczych określą ustawy. Te tylko dwa typy samorządu o charakterze publiczno - prawnym Konstytucja przewiduje, ustalając nadto, iż jednostki samorządu terytorjalnego mogą się łączyć w związki dla przeprowadzenia zadań samorządu i że związki takie mogą otrzymywać charakter publiczno - prawny tylko na podstawie osobnej ustawy (art. 65 ust. 2 i 3 Konstytucji). Z tego wynika, iż pod przepis punktu 3 art. 3 ustawy o podatku przemysłowym mogą podpadać jedynie jednostki lub związki samorządu terytorjalnego, ewentualnie zaś i samorządu gospodarczego. Izraelicka gmina wyznaniowa i wogóle gminy wyznaniowe nie należą do jednostek samorządowych, nie będąc ani cząstkami terytorjum Państwa Polskiego (art. 65 Konstytucji), ani izbami, o jakich traktuje przepis art. 68 Konstytucji. Wobec tego pierwsza przesłanka uniewinniającego wyroku jest mylna. Ponadto zaznaczyć tu wypada, iż o ile kasacja zasadnie wywodzi brak cech samorządu u gminy wyznaniowej, o tyle myli się, określając gminę jako autonomiczny związek w rozumieniu art. 109 Konstytucji. Przepis ten ma na widoku prawo zachowania przez obywateli swej narodowości i pielęgnowania swej mowy i właściwości narodowych, a w związku z tem zabezpieczenie mniejszościom ich właściwości narodowościowych. Takich zadań nie mają żydowskie gminy wyznaniowe, będące jedynie związkami religijnemi (art. 113 Konstytucji i art. 2 i 4 dekretu z 7 lutego 1919 poz. 175 Dz. Pr.).

Wszakże wyrok Sądu Okręgowego, pomimo uchybienia wyżej przytoczonego, nie może być uchylony, gdyż sąd wyrok uniewinniający oparł również na innej przesłance, a mianowicie na ustaleniu, że żydowska gmina wyznaniowa w S., prowadząc ubój bydła w rzeźni miejskiej, miała na względzie jedynie zapewnienie ludności mięsa koszernego, co ustawa uznaje za zaspokojenie potrzeby religijnej, i nie prowadziła przedsiębiorstwa obliczonego na zysk, a zatem nie miała obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego....

7.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pojęcie oddzielnego składu przy skupie zawodowym.

Każdy skład, należący do przedsiębiorstwa skupu zawodowego, jest poza jego obrębem i ulega rejestracji, a liczba posiadanych składów decyduje o kategorji skupu.

Wyrok Izby II (s. 2) SN z 14 stycznia 1932 II 2 K. 1232/31.

SN w sprawie Józefa L., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925, po rozpoznaniu kasacji Urzędu Prokuratorskiego Sądu Okręgowego w Lublinie, założonej od wyroku tegoż Sądu z 2 lipca 1931, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok, w części, dotyczącej uniewinnienia Józefa L. z oskarżenia o nieposiadanie karty rejestracyjnej, uchylił.

Kasacja Prokuratora Sądu Okręgowego w Lublinie zarzuca wyrokowi obrazę art. 22, 23 i 98 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.) przez oparcie wyroku na mylnem założeniu, że przedsiębiorstwo skupu zawodowego już z samego faktu wykupu świadectwa przemysłowego IV kategorji ma prawo posiadania jednego składu bez karty rejestracyjnej.

Przez oddzielny skład ustawa o podatku przemysłowym rozumie pomieszczenie, znajdujące się p o z a o b r ę b e m zakładu handlowego lub przemysłowego i przeznaczone w y ł ą c z n i e do przechowywania, przesuszania, oczyszczania, sortowania i t. d. towarów. Skład zatem, znajdujący się w obrębie zakładu handlowego lub przemysłowego, nie ulega postanowieniom art. 22 ustawy o podatku przemysłowym. Do tegoż wniosku doprowadza rozważenie znaczenia rejestracji oddzielnych składów. Obowiązująca ustawa o podatku przemysłowym, w przeciwieństwie do ustawy rosyjskiej, oddzielnego składu za przedmiot opodatkowania nie uważa, natomiast ilości oddzielnych składów nadaje cechę, decydującą o kategorji przedsiębiorstwa, uważając, że większa ilość oddzielnych składów świadczy o większych rozmiarach przedsiębiorstwa. Powoduje to konieczność rejestracji oddzielnych składów i ustanowienia obowiązku wykupienia na każdy oddzielny skład karty rejestracyjnej. Skład, znajdujący się w obrębie zakładu handlowego lub przemysłowego, jako nie mający znaczenia dla określenia rozmiarów przedsiębiorstwa, nie ulega rejestracji i nie ma obowiązku wykupienia karty rejestracyjnej.

W stosunku do przedsiębiorstwa skupu zawodowego kwestja ta przedstawia się nieco inaczej, gdyż przedsiębiorstwo skupu zawodowego nie może posiadać zakładu handlowego, a więc nie może być mowy o składzie, znajdującym się w obrębie zakładu handlowego. Każdy skład przeto, należący do przedsiębiorstwa skupu zawodowego, ulega rejestracji i właściwie przymiotnik „oddzielny" w stosunku do tej kategorji składów jest zbędny, gdyż każdy skład, jako nie znajdujący się w obrębie zakładu przemysłowego, jest oddzielny. O kategorji zatem przedsiębiorstwa skupu zawodowego decyduje liczba składów wogóle posiadanych przez to przedsiębiorstwo.

Z przytoczonych zasad oskarżony L., posiadający jeden skład, miał obowiązek wykupienia jednej karty rejestracyjnej i uniewinnie-

nie go jedynie na podstawie mylnego założenia, że oskarżonemu z samego faktu wykupienia świadectwa przemysłowego służyło prawo posiadania jednego składu, stanowi uchybienie art. 358 i 377 k. p. k. w związku z art. 22 ustawy o podatku przemysłowym.

8.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obowiązek architekta złożenia zeznania o obrocie.

1. Brak obrotu przy wykonywaniu zawodu architekta nie stanowi podstawy do zwolnienia od obowiązku złożenia zeznania o obrocie w myśl art. 52 ustawy o podatku przemysłowym.

2. Architekt, nie zajmujący się zawodową swoją pracą, chociażby i sporządził przypadkowo projekty i plany budowy, nie może być uważany za osobę, wykonywującą wolne zajęcie zawodowe i obowiązaną do złożenia zeznania o obrocie.

Wyrok Izby II (s. 2) SN z 29 stycznia 1932 II 4 K. 1455/31.

SN, po rozpoznaniu kasacji Urzędu Prokuratorskiego Sądu Okręgowego w Lublinie w sprawie Mieczysława D., oskarżonego z art. 103 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku tegoż sądu z 13 listopada 1931, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

Brak obrotu przy wykonywaniu zawodu architekta, według wyjaśnienia NTA z 20 marca 1925 l. rej. 2055/23 [1]), podzielonego przez SN, nie stanowi podstawy do zwolnienia od obowiązku złożenia zeznania o obrocie, w myśl art. 52 ustawy o podatku przemysłowym. Natomiast architekt, nie zajmujący się zawodowo swoją pracą, chociażby i sporządził przypadkowo projekty i plany budowy, nie może być uważany za osobę wykonywującą wolne zajęcie zawodowe i obowiązaną do złożenia zeznania o obrocie. W wyroku w sprawie niniejszej jest mowa jedynie o „niewykonywaniu żadnych robót za opłatą", natomiast nie wyjaśniono, czy oskarżony nie wykonywał robót z tego powodu,

---

[1]) Zbiór wyroków NTA Nr. 599 (sprawa Domu handlowo - ekspedycyjnego „Express", Oddział we Lwowie). Zasada prawna, uchwalona przez NTA w tej sprawie, brzmi: Brak obrotu, podlegającego podatkowi w myśl art. 5 ustawy z 14 maja 1923 poz. 412 Dz. Ust., nie zwalnia od obowiązku złożenia zeznania o obrocie w okresie miarodajnym przez płatników, którzy wykupili na dany okres świadectwa przemysłowe na przedsiębiorstwa, wymienione w art. 52 l. 1 i 2 ustawy.

że nie zajmował się praktyką architekta, czy też z powodu braku zamówień.

W tych warunkach wyrok Sądu Okręgowego nie odpowiada wymogom art. 358 i 377 k. p. k. i powinien być uchylony.

9.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Istota przestępstw z art. 96 i 97. Właściwość do orzekania.

1. Przestępstwo z art. 97 ustawy o podatku przemysłowym polega na niewykonaniu obowiązku, nakazanego przez art. 50 tejże ustawy, w przedmiocie sprawdzenia wysokości obrotu tego przedsiębiorstwa, którego księgi ulegają lustracji.

2. Odmowa okazania Urzędowi Skarbowemu żądanych ksiąg i zapisków celem zbadania wysokości obrotów przedsiębiorstwa, powodująca niewykonanie czynności urzędowych, stanowi przestępstwo z art. 96 wymienionej ustawy.

3. Do orzeczenia o przestępstwie z art. 96 ustawy są powołane wyłącznie władze sądowe na mocy art. 110 ust. 2 tejże ustawy.

Postanowienie Izby II (s. 4) SN z 15 stycznia 1932 II 4 K. 899/31.

W kwestji środka odwoławczego Prokuratora Sądu Okręgowego w Katowicach od wyroku tegoż Sądu z 29 maja 1931 w sprawie Ottona C., oskarżonego z art. 97 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., SN na zasadzie art. 11 i 22 k. p. k. postanowił: uznać się niewłaściwym i przekazać środek odwoławczy Sądowi Apelacyjnemu w Katowicach do właściwego postępowania.

Kasacja, oparta na p. a) art. 494 k. p. k., żąda uchylenia wyroku i zarzuca obrazę art. 97 ustawy o podatku przemysłowym, gdyż okoliczności, ustalone przez sąd, wypełniają istotę tego przestępstwa.

SN zważył, co następuje:

Orzeczeniem Urzędu Skarbowego w Katowicach z 3 marca 1930 skazano oskarżonego Ottona C., dyrektora firmy „Deutsche Bank und Diskonto-Gesellschaft", Oddział w Katowicach, na grzywnę w kwocie 300 zł za przestępstwo z art. 97 ustawy o podatku przemysłowym, a mianowicie z powodu odmówienia wglądu do księgi inkasa wekslowego urzędnikowi, delegowanemu 21 lutego 1930 przez Wydział Skarbowy Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach.

Sprawę powyższą skierowano następnie na mocy art. 618 i nast. k. p. k. do Sądu Okręgowego w Katowicach, który wydał wyrok unie-

winniający. Błędnie kwalifikował Urząd Skarbowy czyn, zarzucony oskarżonemu, jako przestępstwo z art. 97 ustawy o podatku przemysłowym, gdyż przestępstwo z art. 97 jest przestępstwem, polegającem na niewykonaniu obowiązku, nakazanego przez art. 50 ustawy o podatku przemysłowym. Art. 50 odnosi się do sprawdzenia wysokości obrotu tego przedsiębiorstwa, którego księgi ulegają lustracji.

Natomiast odmowa okazania żądanych ksiąg i zapisków celem zbadania wysokości obrotów przedsiębiorstwa, należącego do osób trzecich (art. 47 ustawy o podatku przemysłowym), mająca charakter sprzeciwiania się prawnemu żądaniu Urzędu Skarbowego i powodująca niewykonanie przez tegoż urzędnika czynności, do której był delegowany, stanowi występek z art. 96 rzeczonej ustawy o podatku przemysłowym.

W sprawie niniejszej odmówił oskarżony urzędnikowi skarbowemu przejrzenia księgi inkasowej weksli i tym sposobem pozbawił go możności wykonania zlecenia swej władzy przełożonej, przyczem z ustaleń sądu I instancji wynika, że nie wchodziła w rachubę lustracja celem sprawdzenia podatku od przedsiębiorstwa, na którego czele stał oskarżony (art. 50 ustawy o podatku przemysłowym). Czyn podpada więc pod pojęcie przestępstwa z art. 96 ustawy o podatku przemysłowym.

Do orzeczenia o przestępstwie z art. 96 ustawy o podatku przemysłowym są powołane wyłącznie władze sądowe na mocy art. 110 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym.

Władza administracyjna orzekła tedy o czynie, który nie należał do zakresu jej działania i orzeczenie to karno - administracyjne uznane być musi za bezwzględnie nieważne. Gdy zaś w sprawie niniejszej, toczącej się (niewłaściwie) na mocy art. 618 i nast. k. p. k. wziął udział prokurator przez obecność na rozprawie, przyjąć należy, że postępowanie sądowe toczyło się na żądanie uprawnionego oskarżyciela, chociaż brak było należytego, na piśmie sformułowanego aktu oskarżenia. Od wyroków sądów okręgowych, wydanych w I instancji, mogą strony zakładać z reguły apelację (art. 457 k. p. k.).

Wobec braku podstaw z art. 41 przep. wprow. k. p. k. do rozpatrzenia środka odwoławczego, jako kasacji, musiał SN uznać się niewłaściwym i przekazać sprawę, jako apelację, Sądowi Apelacyjnemu w Katowicach (§ 2 art. 11, 22 k. p. k.), pozostawiając mu rozstrzygnięcie także formalnej dopuszczalności środka odwoławczego, w szczególności, czy apelację mogła zapowiedzieć w danym wypadku władza skarbowa, jeżeli przepisy art. 618 i nast. k. p. k. w grę nie wchodziły.

10.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Naruszenie obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego.

1. Ustawa o podatku przemysłowym nie zawiera przepisu, zwalniającego przedsiębiorstwo od obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego z racji nieutrzymywania dla celów przedsiębiorstwa specjalnego zakładu.

2. Ustawa o podatku przemysłowym nie nadała Ministrowi Skarbu uprawnienia do przyznawania zwolnień od obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego poza wypadkami, przewidzianemi w art. 121 powyższej ustawy.

3. Błąd co do uprawnienia Ministra Skarbu w sprawie przyznawania zwolnień od obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego należy oceniać narówni z błędem faktycznym w rozumieniu § 59 k. k. ziem zach.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 8 stycznia 1932 II. 4 K. 867/31.

SN, po rozpoznaniu kasacji Feliksa G. L., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Starogardzie z 6 października 1931, na zasadzie art. 512, 515 k. p. k. wyrok zaskarżony w części skazującej uchylił.

Kasacja oskarżonego zarzuca: 1) obrazę art. 113 ustawy o podatku przemysłowym, której dopatruje się w uzasadnieniu przez sąd I instancji swej niewłaściwości w kwestji rozstrzygnięcia wyłącznie tylko o obowiązku oskarżonego do wykupienia świadectwa przemysłowego, o ile rozstrzygnięcie to nie ma związku z orzeczeniem karnem; 2) błędną ocenę kategorji podatkowej oraz okoliczności, że oskarżony prowadził dla swej kolektury specjalny zakład sprzedaży, i orzeczenie na tej podstawie obowiązku oskarżonego do wykupienia świadectwa przemysłowego; 3) obrazę § 59 k. k. ziem. zach. przez niezastosowanie go odnośnie do niewykupienia przez oskarżonego świadectwa przemysłowego za r. 1931, jakkolwiek w tym kierunku istniały te same przyczyny, dla których sąd I instancji ten przepis zastosował odnośnie do lat 1929 i 1930.

Do postępowania sądowego w sprawach o przestępstwa z ustawy o podatku przemysłowym stosuje się przepisy art. 618 i nast. k. p. k. Z art. 618 k. p. k. wynika, że tylko ten, komu w trybie postępowania karno-administracyjnego wymierzono karę, może w przepisanym trybie zażądać sądowego orzeczenia w tej sprawie. W sprawie tej władze

skarbowe oskarżonemu za lata 1926 — 1928 kary nie wymierzyły, wobec czego brak warunków art. 618 k. p. k. i sąd I instancji trafnie orzekł swą niewłaściwość. Niewłaściwość sądu I instancji wynika nadto z zasady, że sądy powszechne powołane są wyłącznie do wymiaru sprawiedliwości w sprawach cywilnych i karnych, a nie do orzekania o jakichkolwiek obowiązkach obywateli względem Państwa, gdyż o tych orzekają władze administracyjne w zakresie swych uprawnień.

Rozpoznając w sprawie karnej kwestję winy, sąd nie może oczywiście pozostawić bez samodzielnego rozpatrzenia także samego obowiązku opodatkowania, jako podstawy orzeczenia o winie, jednakowoż nie może poza sprawą karną bez naruszenia granic swej właściwości orzekać o istnieniu względnie nieistnieniu obowiązku podatkowego.

W myśl przepisów ustawy o podatku przemysłowym, obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego ciąży na każdem przedsiębiorstwie oprócz wymienionych w art. 3 i 9, do których przedsiębiorstwo oskarżonego nie należy. Ustawa o podatku przemysłowym nie zawiera przepisu, zwalniającego przedsiębiorstwo od obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego z racji nieutrzymywania dla celów przedsiębiorstwa specjalnego zakładu. Art. 10 l. 2 wyraźnie wskazuje, że świadectwo przemysłowe winno być wykupione także przez przedsiębiorstwa, które wykonywane są bez utrzymywania oddzielnego zakładu.

Co się tyczy powołanego przez oskarżonego okólnika Ministerstwa Skarbu z 17 czerwca 1927 (D. P. O. 3544/III), nakazującego dalsze stosowanie okólnika z 12 września 1923 (D. P. O. 1621/III), należy wskazać na to, że ustawa o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. nie nadała Ministrowi Skarbu uprawnienia do przyznawania zwolnień od obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego poza wypadkami, przewidzianemi w art. 121, który nie wchodzi w rachubę w odniesieniu do kolektury loterji państwowej; obrona nie może się zatem skutecznie powoływać na wspomniane okólniki, jako prawną podstawę niedopełnienia obowiązku, jakkolwiek w nich jest wypowiedziane zwolnienie od nabywania świadectw przemysłowych tych kolektorów, którzy utrzymują się sprzedażą losów bez utrzymywania w tym celu specjalnych zakładów. Ustalenie, że lokal oskarżonego z uwagi na rozmiary agend w pierwszym rzędzie był przeznaczony na prowadzenie kolektury, a ubocznie służył innym agendom oskarżonego, uchyla się od oceny w postępowaniu kasacyjnem. O ile jednak chodziłoby o zastosowanie wspomnianych okólników, ustalenie to nie miałoby rozstrzygającego znaczenia, albowiem okoliczność, że agendy kolektury w danym okresie czasu przerosły

prowadzone przez oskarżonego w tym samym zakładzie agendy biura budowlanego i agencji ubezpieczeniowej, nie nadaje zakładowi charakteru zakładu specjalnego dla agend kolektury.

Wspomniane okólniki należy natomiast wziąć pod uwagę z tego powodu, że jeszcze w r. 1929 zostały włączone do Regulaminu dla kolektorów (zarządzenie Generalnej Dyrekcji Loterji Państwowej z 22 stycznia 1929 L. 1169/29) i że na nie, jako na zarządzenie, regulujące sprawę podatku przemysłowego, powołała się Generalna Dyrekcja Loterji Państwowej w przedłożonem przez oskarżonego w odpisie piśmie do oskarżonego z 11 kwietnia 1930, zwłaszcza w związku z faktem, że władze skarbowe w ciągu 5 lat nie żądały od oskarżonego wykupienia świadectwa przemysłowego mimo przeprowadzonych w jego przedsiębiorstwie lustracyj.

Skoro sąd wyrokujący przyznał oskarżonemu bezkarność, mimo niewykupienia świadectw za lata 1929 i 1930, przy zgoła niewystarczającem umotywowaniu orzeczenia tem, że oskarżony nie wiedział o obowiązku wykupienia świadectwa, jakkolwiek błąd co do prawa karnego nie uzasadnia zastosowania § 59 k. k., tem bardziej było rzeczą sądu rozważyć, czy na tle poprzednio przytoczonych okoliczności nie zachodził po stronie oskarżonego błąd co do uprawnienia Ministra Skarbu do przyznawania zwolnień, względnie do utrzymywania nadal poprzednio przyznanych zwolnień od obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego; błąd ten, tyczący się stosunku prawnego poza prawem karnem, musiałby być oceniony narówni z błędem faktycznym według § 59 k. k. przy osądzeniu czynu odnośnie do r. 1931.

Kasacja jest zatem uzasadniona, o ile wytyka obrazę § 59 k. k. i wyrok ulega uchyleniu bez względu na dalsze przyczyny kasacyjne; w danym jednak razie będzie wymagała bliższego rozpatrzenia kwestja, na jakich podstawach opiera się przedsiębiorstwo kolektury loterji państwowej i do jakiej kategorji podatkowej winno być zaliczone ze względu na swą istotę faktyczną i prawną.

11.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Biura techniczne.

Biura techniczne, wykonywujące roboty, połączone ze wznoszeniem budowli, podpadają pod obowiązek podatkowy w myśl rozdziału XIX lit. C część II taryfy do ustawy o podatku przemysłowym. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 3 marca 1932 l. rej. 5530/29 w sprawie firmy „Inż. K. Strończyński, R. Czarnota - Bojarski i Sp.” w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wykupienia świadectwa przemysłowego na r. 1927.

...Skarga opiera się w pierwszym rzędzie na postanowieniu art. 18 lit. d) ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. i wywodzi, że skoro prowadzenie przez przedsiębiorstwa budowlane i biura techniczne robót, wchodzących w zakres ich działalności, nie stanowi oddzielnego przedsiębiorstwa, wymagającego nabycia osobnego świadectwa przemysłowego, to tem samem biuro budowlane bez względu na to, czy podejmuje się w zakresie swej działalności prowadzenia robót, czy też nie, a tylko sporządza plany i kosztorysy, winno zasadniczo wykupić świadectwo przemysłowe II kategorji przedsiębiorstw handlowych, przewidziane w części II lit. A. rozdział VI taryfy, gdyż wobec treści art. 18 zwolnione zostało od wykupywania dodatkowych świadectw przemysłowych na wykonywane roboty budowlane lub dostawy.

Zapatrywania powyższego NTA nie mógł uznać za słuszne. Przepis bowiem art. 18 ustawy, jak na to wskazuje schematyczny układ przepisów ustawy, zajmuje się jedynie kwestją liczebności odrębnych świadectw przemysłowych w wypadku, gdy z jakiemś przedsiębiorstwem, pokrytem właściwem świadectwem podatkowem kategorji czy to handlowej, czy też przemysłowej, wiążą się umowy o dokonanie robót lub dostaw. Co do tego bowiem rodzaju zamierzeń zarobkowych właściciela danego przedsiębiorstwa handlowego, czy też przemysłowego mogłyby powstać wątpliwości w płaszczyźnie obowiązku nabywania oddzielnych świadectw przemysłowych, wobec czego art. 18 wypowiada w początkowym ustępie, jako zasadę, traktowanie każdej umowy o dokonanie robót i dostaw jako oddzielnego przedsiębiorstwa, oprócz przypadków, wyraźnie w punktach a) do e) wymienionych, a mianowicie, kiedy wykonywanie tychże zamierzeń łączy się z innem przedsiębiorstwem. Z powyższego wynika ponad wszelką wątpliwość, że przepis art. 18 ustawy bynajmniej nie zmienia kwalifikacji ustawowej tych przedsiębiorstw, z któremi się łączą roboty i dostawy, wobec czego też wyjątek, określony pod lit. d) cyt. artykułu rozumiany być może jako zwolnienie przedsiębiorstwa przemysłowego, wykonywanego czy to jako „przedsiębiorstwo budowlane“, czy też jako „biuro techniczne“, od obowiązku nabywania oddzielnych, czy też dodatkowych świadectw przemysłowych dla robót, opierających się na oddzielnych umowach, wchodzących jednak w zakres działalności odnośnego przedsiębiorstwa podstawowego.

Dla oceny zaś kwestji, jakiej kategorji świadectwo przemysłowe

wykupić winno samo przedsiębiorstwo podstawowe, decydujące są wyłącznie postanowienia taryfy, załączonej do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym. Otóż w tym względzie zaznaczyć wypada, iż rozdział VI kategorja druga p. 3 taryfy, na który się skarga powołuje, zalicza do kategorji przedsiębiorstw handlowych, w tymże rozdziale wyszczególnionych, jedynie „biura techniczne“, a więc takie biura, których przedmiotem działalności jest świadczenie tylko usług fachowych ze strony odnośnego przedsiębiorstwa technicznego, z pominięciem takich przedsiębiorstw, które dokonywują robót budowlanych. Te ostatnie bowiem bez względu na to, czy robót budowlanych dokonują na rachunek własny, czy też na rachunek cudzy, nie mogą być podciągnięte pod kategorję przedsiębiorstw kategorji handlowej, lecz kategorji przemysłowej. Wynika to nietylko z faktu, iż „biura techniczne“ zamieszczone zostały w jednej grupie (kategorja druga) razem z innemi przedsiębiorstwami, których celem jest również świadczenie tylko usług na rzecz trzecich osób (przedsiębiorstwa komisowe, ekspedycyjne, biura wywiadowcze, biura porady prawnej), ale także z momentu, iż nagłówek rozdziału VI, określając kategorje, wchodzące w skład tego rozdziału, ogólną nazwą „przedsiębiorstwa pośrednictwa handlowego, ekspedycyjne i przewozowe“, wyraźnie się na punkt 5 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym powołuje, czyli na tę grupę przedsiębiorstw, której obrót tylko według wykonanych świadczeń i usług bywa ustalany, podczas gdy przedsiębiorstwa budowlane, wykonywujące budowle i roboty, podpadać mogą, o ile chodzi o kwalifikacje obrotu, pod p. 7 art. 5, lub też p. 8 art. 5, zależnie od tego, czy robót dokonują z własnych, czy też cudzych materjałów. Zresztą nawet art. 18, na który się skarga powołuje, wymienia przedsiębiorstwa budowlane z jednej, a biura techniczne z drugiej strony, a zatem podtrzymuje różnicę gospodarczą, jaka istnieje między oboma rodzajami przedsiębiorstw, zgodnie zresztą z różniczkowaniem taryfowem.

W rozpoznawanej sprawie stwierdzić należy, iż w deklaracjach, złożonych w celu wykupna świadectw przemysłowych na r. 1927, sama skarżąca określiła przedsiębiorstwo swoje jako biuro techniczne (budowlane), względnie jako biuro techniczne (przedsiębiorstwo budowlane), zatrudniające oprócz wspólników, 3 pracowników i 50 robotników. Z powyższego określenia przez skarżącą przedsiębiorstwa wynika, że skarżąca przewidywała w r. 1927 nietylko świadczenie przez siebie usług, połączonych z wykonywaniem zawodu inżyniera, czy to w formie sporządzania planów technicznych, kosztorysów, nadzoru technicznego nad budowami, lecz także wykonywanie wszelkich robót, połączonych ze wznoszeniem budowli.

Skarżąca tak w odwołaniu, jak i w skardze, nie kwestjonuje wy-

konywania swego przedsiębiorstwa także w tym ostatnim kierunku, a więc sama przyznaje, iż czynności swego przedsiębiorstwa nie ograniczała do usług czysto technicznych, lecz działalnością swoją obejmowała także wykonywanie budowli, czyli czynności, które ani z handlem towarowym, ani też z zajęciami handlowemi, wymienionemi w taryfie, nie mają nic wspólnego. Skoro zaś stanie się na stanowisku, iż przedsiębiorstwo budowlane jest przedsiębiorstwem kategorji przedsiębiorstw przemysłowych, uznać się musi za decydujące dla zakwalifikowania kategorji przedsiębiorstwa skarżącej jedynie postanowienia rozdziału XIX lit. C. część II taryfy i dlatego NTA w decyzji pozwanej władzy, która, załatwiając odmownie odwołanie skarżącej, podtrzymała decyzję karną Urzędu Skarbowego, opartą na powyższem zakwalifikowaniu przedsiębiorstwa skarżącej, nie mógł się dopatrzeć wadliwej interpretacji ustawy.

Bez znaczenia dla oceny rozpoznawanej sprawy jest wysunięty w końcowym ustępie skargi moment, że skarżący był w posiadaniu świadectwa przemysłowego kategorji handlowej, którego cena jest wyższa, niż cena świadectwa przemysłowego, nakazanego w orzeczeniu zaskarżonem, ile że świadectwo kategorji handlowej pokrywało przedsiębiorstwo biura technicznego, podczas gdy przedmiotem skargi jest oddzielne przedsiębiorstwo budowlane.

Z tych zatem powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Z motywów powyższego wyroku wynika, że roboty, wykonywane przez biura techniczne, wchodzą tylko wówczas w zakres ich działalności, gdy ograniczają się do sporządzania planów i kosztorysów oraz do nadzoru technicznego przy budowach, i tylko wtedy takie biura mogą być zaliczone do przedsiębiorstw, wymienionych w części II lit. A w rozdziale VI w kategorji II pod punktem 3 taryfy (załącznik do art. 23 ustawy), dla których wykupienie świadectwa przemysłowego II kategorji handlowej czyni zadość obowiązkowi podatkowemu. Jeśli przeto takie biuro techniczne, którego zasadnicza działalność polega na sporządzaniu planów i kosztorysów, zawiera sporadycznie także umowy o wykonanie robót budowlanych, to wykonywanie takich umów, jako nie wchodzące w zakres działalności biura, nie podpada już pod przepis wyjątkowy art. 18 lit. d) ustawy o podatku przemysłowym, lecz uzasadnia obowiązek w myśl ustępu 1 art. 18 tejże ustawy nabycia osobnego świadectwa dla robót i dostaw (część II lit. A rozdział V taryfy). Jeśli natomiast biura techniczne, obok sporządzania planów i kosztorysów dla innych osób oraz nadzoru technicznego nad budowami, zajmują się w zakresie swej normalnej działalności również wykonywaniem robót budowlanych, czy to na własny, czy też na cudzy rachunek, to prowadzenie robót budowlanych stanowi oddzielne przedsiębiorstwo przemysłowe, uzasadniające obowiązek wykupienia świadectwa — zgodnie z częścią II lit. C rozdział XIX taryfy — kategorji, określonej według ilości zatrudnionych robotników. Oczywiście, że opracowywanie przez przedsiębiorstwo budowlane planów i kosztorysów prowadzonych przez to przedsiębiorstwo budowli, jako związane ściśle z działalnością przemysłową przed-

siębiorstwa, nie może uzasadniać obowiązku nabycia osobnego świadectwa na biuro techniczne.

Odmienne od powyższego stanowisko zajął SN w wyroku z 28 listopada 1928 Nr. II. K. 1945/28 (ogłoszonym w Zbiorze orzeczeń SN, Izby II, za II półr. 1928, Nr. 106). W wyroku tym SN z przepisu art. 18 lit. d) ustawy o podatku przemysłowym wysnuł wniosek, iż „biuro techniczne bez względu na to, czy podejmuje się w zakresie swej działalności prowadzenia robót, czy nie podejmuje się, powinno wykupić zasadnicze świadectwo przemysłowe II kategorji handlowej, zgodnie z wyraźnym przepisem ustawy, natomiast ma ten przywilej, że nie opłaca dodatkowych świadectw za wykonywanie robót, wchodzących w zakres jego działalności". Do czynności biur technicznych SN zalicza w tymże wyroku sporządzanie pod kierownictwem architektów, inżynierów i t. d. projektów i planów, wykonywanie różnych robót i dostaw w zakresie ich działalności, przyczem do wykonania robót mogą biura posiadać potrzebne materjały. SN, mówiąc o robotach, miał na myśli niewątpliwie prowadzenie robót budowlanych, uznając, że wchodzą one według art. 18 ustawy w zakres działalności biur technicznych, obowiązanych do wykupienia świadectwa przemysłowego II kategorji handlowej, przewidzianego w rozdziale VI części II lit. A taryfy.

Powyższego stanowiska SN nie można jednakowoż uznać za trafne. Nie będę temu stanowisku przeciwstawiał argumentów prawnych, zaczerpniętych z ustawy o podatku przemysłowym, uważam bowiem, iż motywy, zawarte w ogłoszonym powyżej wyroku NTA, są dostatecznie przekonywujące. Zwrócę jedynie uwagę na okoliczność, iż wyrok SN godzi w swych konsekwencjach w podstawową zasadę podatkową, a mianowicie zasadę równomierności w opodatkowaniu. Jak już wyżej zaznaczono, według stanowiska SN świadectwo II kategorji handlowej (część II, lit. A rozdział VI) pokrywa działalność biura technicznego, prowadzącego równocześnie roboty budowlane, bez względu na ilość zatrudnionych robotników, albowiem według tego stanowiska roboty te wchodzą w zakres działalności biura. Przedsiębiorstwo budowlane natomiast, które ogranicza się wyłącznie do wykonywania robót budowlanych bez opracowywania równocześnie planów i kosztorysów, lecz na podstawie planów i kosztorysów, opracowanych przez osobne biura techniczne, i prowadzące budowy pod ich nadzorem, będzie obowiązane jako przedsiębiorstwo przemysłowe do wykupienia świadectwa przemysłowego, przewidzianego w rozdziale XIX części II lit. A taryfy dla przedsiębiorstw przemysłowych, w zależności od ilości zatrudnionych robotników. Jeśli się zważy, że cena świadectw dla przedsiębiorstw przemysłowych wynosi dla wszystkich miejscowości bez 10% podwyżki i bez dodatków, przewidzianych w art. 119 i 120 ustawy o podatku przemysłowym, w IV kategorji 600 zł, w III, II i I kategorji 2.000, 4.000 i 6.000 zł, zaś o ile chodzi o II kategorję przedsiębiorstw handlowych, wynosi cena świadectwa bez wymienionych wyżej dodatków w Warszawie 400 zł, zaś w innych miejscowościach 330, 270, 200 i 130 zł, zależnie od klasy, do której dana miejscowość została zaliczona, to łatwo zrozumieć, do jakiej nierównomierności przy obowiązku wykupienia świadectw przemysłowych prowadziłby sposób opodatkowania, wskazany przez SN w powyższym wyroku, skoro w myśl tego wyroku biuro techniczne, zatrudniające przy prowadzonych równocześnie budowach ponad 200 robotników, byłoby obowiązane nabyć świadectwo II kategorji handlowej, którego cena bez 10% podwyżki i dodatków wynosi w IV klasie miejscowości 130 zł, zaś przedsiębiorstwo budowlane, zatrudniające taką samą ilość robotników, świadectwo III kategorji przemysłowej, którego cena, bez dodatków, wynosi niezależnie od klasy miejscowości 2.000 zł. Oczywiście, że taki sposób opodatkowania, jako sprzeczny z zasadą równomierności podatkowej, był niewątpliwie obcy intencji ustawodawcy.

To też jedynie słuszne jest stanowisko, że biura techniczne, prowadzące równocześnie budowle, obowiązane są oprócz świadectwa II kategorji wykupić również świadectwo kategorji przemysłowej w zależności od ilości zatrudnionych robotników. Oczywiście, że jeśli takie biuro ogranicza się do opracowywania planów i kosztorysów wyłącznie dla budowli przez siebie wykonywanych, to w tym wypadku nie ma ono obowiązku wykupienia osobnego świadectwa kategorji handlowej, jego bowiem działalność pozostaje w ścisłym związku i należy do zakresu działalności przemysłowej, pokrytej już przez wykupienie odpowiedniego świadectwa kategorji przemysłowej.

Dr. Michał Małek

12.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Górnośląskie oddziały banków niemieckich — kategorja świadectwa przemysłowego.

1. O zaliczeniu spółki akcyjnej do pewnej kategorji świadectwa przemysłowego stanowić może tylko ten kapitał, jaki spółka akcyjna posiada według swego statutu, a nie kapitał, jaki według ustawy posiadać powinna.

2. Jeżeli do instytucji kredytowej odnoszą się postanowienia Konwencji Genewskiej, to wówczas przepisy krajowe mogłyby być względem wspomnianej instytucji stosowane, o ile nie uwłaczałyby prawom, opartym o ten układ międzynarodowy.

3. Bez względu na przepisy krajowe, podstawę opodatkowania w formie świadectwa przemysłowego tych górnośląskich oddziałów banków niemieckich, których działalność opiera się na Konwencji Genewskiej, stanowi ich dotacja, której wysokość określają postanowienia Konwencji.

4. Dopóki sporu co do wykonania Konwencji w myśl art. 329 nie wytoczono i nie rozstrzygnięto, podstawę oceny odpowiedzialności karnej z powodu niewykupienia właściwego świadectwa przemysłowego stanowić może tylko rzeczywista dotacja górnośląskiego oddziału banku niemieckiego.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 5 stycznia 1932 II. 4 K. 593/31.

SN, po rozpoznaniu kasacji Ottona C., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach z 13 kwietnia 1931, na zasadzie art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

... Otto C., jako dyrektor katowickiego Oddziału spółki akcyjnej Deutsche Bank und Diskonto-Gesellschaft, został zaskarżonym wyrokiem skazany za prowadzenie tego przedsiębiorstwa w r. 1930 na

podstawie niewłaściwego świadectwa przemysłowego, w szczególności świadectwa handlowego II kategorji zamiast przepisanego dla banku spółki akcyjnej świadectwa I kategorji.

Kasacja, oparta na p. a) art. 494 k. p. k., żąda uchylenia wyroku i zarzuca obrazę art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, którą upatruje w tem, że sąd wyrokujący bezpodstawnie przyjął po stronie oskarżonego obowiązek wykupu świadectwa przemysłowego I kategorji handlowej, mimo że katowicki oddział przedsiębiorstwa posiadał, jak ustalono, kapitał zakładowy tylko w kwocie 110.000 zł.

Rozpoznając sprawę w granicach kasacji, SN zważył, co następuje:

Podstawę prawnej organizacji spółki akcyjnej, a zatem także podstawę określenia wysokości kapitału zakładowego, stanowi jej statut; przynależność banku akcyjnego, jako instytucji kredytu krótkoterminowego, do odpowiedniej kategorji podatkowej, należy zatem oceniać według tego kapitału zakładowego, który — jako składnik prawnej istoty spółki — ustanowiony jest w statucie. Poszczególne ustawy mogą przewidywać rygory na wypadek, gdyby rzeczywisty kapitał zakładowy nie odpowiadał wysokości statutowej, względnie gdyby wysokość statutowa stała poniżej granicy, przepisanej ustawowo dla spółek akcyjnych wogóle lub w szczególności dla akcyjnych instytucyj kredytowych. Jednakowoż przepisy, odnoszące się do wysokości kapitału zakładowego i do przewidzianych w tej mierze rygorów, znajdują się poza dziedziną podatku przemysłowego, w której — o ile chodzi o kategorję świadectwa przemysłowego — o wymiarze stanowić może tylko ten kapitał, jaki bank akcyjny według statutu posiada, nie zaś kapitał, jaki według ustawy posiadać powinien.

Jakkolwiek zatem nie można się przychylić do zapatrywania kasacji, jakoby podstawę do określenia kategorji podatkowej banku akcyjnego w zasadzie stanowił ten fundusz zakładowy, jaki bank rzeczywiście posiada, należy z drugiej strony uznać za mylny pogląd sądu wyrokującego, że kategorja świadectwa przemysłowego zależy od wysokości tego kapitału zakładowego, jaki bank jest obowiązany posiadać z mocy ustawy.

Wychodząc z założenia poprzednio omówionego, należałoby podstawy określenia kategorji szukać w statucie banku, którego oskarżony jest dyrektorem. Zważyć jednak trzeba, że tak z obrony, jak i z uzasadnienia wyroku wynika uzasadnione przypuszczenie, iż bank Deutsche Bank und Diskonto - Gesellschaft jest identyczny z Deutsche Bank względnie z innym z banków, których oddziały górnośląskie korzystają z praw, ustalonych w drodze układu międzyna-

rodowego, a mianowicie z praw, określonych w Tytule III Dziale II Konwencji Genewskiej. Stwierdzenia, czy tak jest rzeczywiście, wyrok zaskarżony nie zawiera, ustalenie to jednak jest konieczne ze względu na to, że w razie, gdyby wspomniana instytucja należała do instytucyj kredytowych, o których powzięto postanowienia w Konwencji Genewskiej, przepisy krajowe mogłyby względem niej być stosowane tylko o tyle, o ile nie uwłaczałyby prawom, opartym o ten układ międzynarodowy. Ogólnikowe wypowiedzenie się sądu wyrokującego, że postanowienia Konwencji Genewskiej nie miały na myśli stworzenia uprzywilejowanego stanowiska danych instytucyj kredytowych, a tylko zmierzały do zabezpieczenia bankom niemieckim stanowiska równego z bankami krajowemi, nie wyczerpuje sprawy. Art. 316 Konwencji Genewskiej, stanowiąc, że oddziały banków, wymienionych w § 4 art. 315, nie będą poddane żadnym zarządzeniom ustawowym lub administracyjnym, ani żadnemu nadzorowi państwowemu, które nie byłyby stosowane w taki sam sposób i w takiej samej mierze do innych banków, krajowych i zagranicznych, ma na myśli przyszły stan ustawodawstwa, które w myśl tego postanowienia nie może oddziałów wspomnianych banków postawić w położeniu gorszem w porównaniu z innemi bankami krajowemi i zagranicznemi; postanowienie to jednak nie narusza w niczem tych przepisów, określających prawne stanowisko oddziałów, które są zawarte w samej Konwencji Genewskiej i które, jako przepisy specjalne, zachowały swą moc obowiązującą niezależnie od ogólnych przepisów, zawartych w ustawach krajowych.

W danej sprawie w pierwszym rzędzie wchodzi w grę § 4 art. 315 Konwencji Genewskiej, który postanawia, że w stosunku do wspomnianych oddziałów będą przy wymiarze podatków wzięte pod uwagę wyłącznie kapitał dotacyjny, suma obrotów i zyski samego oddziału, bez względu na kapitał, sumę obrotów i zyski centrali, przyczem układające się strony ustaliły kapitały dotacyjne poszczególnych oddziałów, w szczególności dla oddziału Deutsche Bank w Katowicach kapitał dotacyjny w kwocie 2.400.000 mk. Postanowienia powyższe obowiązują, w myśl art. 328, przez przeciąg lat 15 od dnia zmiany suwerenności obszarów Górnego Śląska. Z powyższego wynika, że bez względu na przepisy krajowe, podstawę opodatkowania w formie świadectwa przemysłowego tych górnośląskich oddziałów banków niemieckich, których działalność opiera się na Konwencji Genewskiej, stanowi ich dotacja i że wysokość tej dotacji określają postanowienia Konwencji. Przestępstwa z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym nie można zatem przypisać na tej tylko podstawie, że świadectwo przemysłowe wykupiono stosownie do wy-

kazanej dotacji oddziału. Dopóki sporu co do wykonania Konwencji, w myśl art. 329, nie wytoczono i nie rozstrzygnięto, podstawę oceny odpowiedzialności karnej z powodu niewykupienia właściwego świadectwa przemysłowego stanowić może tylko rzeczywista dotacja oddziału.

Wobec braku wyraźnego ustalenia, czy oddział banku, którego dyrektorem jest oskarżony, należy do oddziałów banków niemieckich, korzystających z postanowień Konwencji Genewskiej i wobec zastosowania mylnej podstawy rozstrzygnięcia, wyrok zaskarżony musiał ulec uchyleniu.

13.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa o ustanowienie hipoteki.

„Kaucja na zabezpieczenie kredytu wekslowego“ (art. 82 ust. 2 p. 1 u. o. s.) nie istnieje, gdy hipotekę ustanowiono celem zabezpieczenia: 1) wierzytelności już zaistniałych, lub 2) wierzytelności z tytułu weksli, podpisanych nietylko przez osobę, która hipotekę ustanawia, lecz nadto przez osoby inne.

Wyrok NTA z 14 marca 1932 l. rej. 4330/29 w sprawie E. Habichta przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie opłaty stemplowej.

Skarżący aktem, przed notarjuszem dnia 16 stycznia 1928 spisanym, ustanowił na rzecz firmy „Spółka leśna Wiączyn“ kaucję hipoteczną w kwocie 100.000 dolarów na zabezpieczenie wszelkich roszczeń, jakie przysługują lub przysługiwać będą kiedykolwiek pomienionej firmie z tytułu weksli, przez skarżącego samego lub z kimkolwiek łącznie podpisanych. Opłata stemplowa od powyższego aktu uiszczona została w kwocie 3 zł. Urząd Skarbowy jednakże nakazem płatniczym z 28 lutego 1928 zlecił skarżącemu uiścić od powyższego aktu, zgodnie z art. 82 ust. 1 ustawy o opłatach stemplowych z 1 lipca 1926 poz. 570 Dz. Ust., opłatę stemplową według stawki 0,1% w kwocie 890 zł, z 10% dodatkiem 89 zł i nałożył nań, na zasadzie art. 42 ustawy, 5-krotną podwyżkę w kwocie 4.450 zł. Na skutek odwołania, Wydział Skarbowy Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego uznał, że w omawianym zapisie kaucyjnym brak jest postanowienia, że przy każdorazowem korzystaniu z kredytu ma być złożony weksel, wymieniający sumę, że wobec powyższego braku skarżący mógłby złożyć weksel raz jeden lub weksel in blanco, któryby pozostawał w posiadaniu udziela-

jącego kredytu przez cały czas trwania kredytu, że przeto w omawianym akcie brak jest koniecznych wymogów, nadających mu znaczenie tylko zabezpieczenia kredytu wekslowego w rozumieniu art. 82 ust. 2 p. 1 i art. 134 ust. 2 ustawy, i orzeczeniem z 25 maja 1929 oddalił odwołanie, przyczem zmniejszył wymierzoną przez Urząd Skarbowy podwyżkę do kwoty 200 zł.

Na orzeczenie to skarżący wniósł do NTA skargę. W skardze swej, zarzucając pogwałcenie przez władzę art. 122 — 125 ustawy o opłatach stemplowych, wywodzi, że w ustawie niema mowy, aby akty, dotyczące zabezpieczenia kredytu wekslowego, miały zawierać warunek, że dla każdorazowego korzystania z kredytu ma być złożony weksel, wyrażający sumę, że nawet, jeżeli rozumieć art. 122 ustawy tak, jak chce władza, to okoliczność, że dłużnik dał wierzycielowi jeden tylko weksel na cały czas trwania kredytu, może być istotna tylko odnośnie do opłaty stemplowej od wekslu, a nie od zapisu kaucyjnego, że celem ustawy nie jest bynajmniej pokrywanie opłatą 0,1% ewentualnego niedoboru, powstającego z zaniechania wymiany weksli, że w myśl art. 122 ustawy strony mogą operować wekslami dowolnie i obierać sobie różne formy kredytu wekslowego, a więc i używać weksli dla zmiennego stosunku kredytowego, że wobec tego pogląd władzy o pobieraniu opłaty stemplowej w wysokości 0,1% od zapisów kaucyjnych dla kredytu wekslowego, niezaopatrzonych w klauzulę o obowiązku wymiany weksli, jest przeciwne prawu.

Władza pozwana w odpowiedzi wnosi o oddalenie skargi, ponieważ opłata stemplowa w wysokości 3 zł ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy zapis kaucyjny jest w związku z umową o otwarcie kredytu wekslowego, w danym zaś przypadku ani z treści omawianego dokumentu, ani z akt sprawy nie wynika, iżby związek taki zachodził, i skarżący wobec kaucji, ustanowionej na zabezpieczenie zobowiązań skarżącego, podpisanych w jakimkolwiek charakterze, miałby możność korzystania z kaucji w przypadkach, w których nie było mowy o stosunku kredytowym między stronami.

NTA rozważył, co następuje:

Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem oddaliła odwołanie, ponieważ w akcie z 16 stycznia 1928, na mocy którego skarżący ustanowił na rzecz firmy „Spółka leśna Wiączyn" kaucję hipoteczną, brak jest koniecznych wymogów, nadających mu znaczenie zabezpieczenia kredytu wekslowego w rozumieniu art. 82 ust. 2 p. 1 i art. 134 ust. 2 ustawy o opłatach stemplowych, gdyż akt ten nie zawiera postanowienia, że przy każdorazowem korzystaniu z kredytu ma być złożony weksel, wymieniający sumę.

Powyższe uzasadnienie mogłoby być uznane za słuszne, gdyby powołane przepisy ustawowe nakładały obowiązek złożenia weksli z wymienieniem sumy przy podpisywaniu omawianego aktu oraz zaznaczenia tych okoliczności w samym akcie. Tak jednak nie jest. Na mocy art. 82 ust. 2 p. 1 ustawy, pisma, stwierdzające ustanowienie kaucji na zabezpieczenie kredytu wekslowego, podlegają opłacie w wysokości 3 zł, również na zasadzie art. 134 ust. 2 tejże ustawy, pisma, stwierdzające umowę w przedmiocie otworzenia kredytu, podlegają, o ile chodzi o kredyt wekslowy, opłacie w wysokości 3 zł. Z przepisów tych wynika jedynie, że opłata w wysokości 3 zł ma zastosowanie do umów, których przedmiotem jest otwarcie kredytu wekslowego lub zabezpieczenie tego kredytu zapomocą kaucji, bez żadnych dalszych wymogów. Samo zaś przez się rozumie się, że korzystanie z kredytu wekslowego bez złożenia weksli przez kredytobiorcę jest nie do pomyślenia, gdyż w tym przypadku wogóle kredytu wekslowego nie byłoby, nie dowodzi to jednak bynajmniej, aby warunek ten, jako wynikający z samej istoty stosunku kredytowego, miał być koniecznie zamieszczony w akcie i powodował w razie przeciwnym brak istotnych cech, charakteryzujących otwarcie, względnie zabezpieczenie kredytu wekslowego.

Władza pozwana następnie w odpowiedzi na skargę przytacza, że w danym przypadku ani z treści omawianego dokumentu, ani z akt sprawy nie wynika, iżby zachodził związek między umową o otwarcie kredytu wekslowego a aktem, ustanawiającym kaucję.

Otóż art. 82 ustawy głosi w ustępie 1, iż pismo, stwierdzające umowę o ustanowienie zastawu lub hipoteki tytułem kaucji, podlega zasadniczo opłacie w wysokości 0,1% od sumy kaucji. Natomiast w myśl ust. 2 p. 3 art. 82, opłacie w wysokości 3 zł podlega pismo, stwierdzające ustanowienie kaucji na zabezpieczenie kredytu wekslowego. W związku z cytowanym artykułem, stanowi art. 134 ustawy, iż pismo, stwierdzające umowę w przedmiocie otwarcia kredytu, podlega, o ile chodzi o kredyt wekslowy, opłacie w wysokości 3 zł, w innych przypadkach opłacie w wysokości 0,1% od sumy kredytu.

Według konkretnego zapisu kaucyjnego, skarżący ustanawia na zabezpieczenie wszelkich roszczeń, jakie przeciw niemu przysługują lub przysługiwać będą kiedykolwiek firmie „Spółka leśna Wiączyn“ z tytułu weksli przez skarżącego samego lub z kimkolwiek łącznie podpisanych, kaucję hipoteczną w kwocie 100.000 dol. Z treści powyższego zapisu kaucyjnego nie wynika tedy, by kaucja hipoteczna ustanowiona była wyłącznie dla kredytu wekslowego w rozumieniu cytowanego przepisu

ustawy, pominąwszy bowiem już moment, iż kaucja ta ustanowiona została także dla zabezpieczenia roszczeń, które już firmie przysługują, więc dla wierzytelności zaistniałych, a nie dla kredytu, zauważyć należy, że o kredycie wekslowym wtedy mowa być może, gdy wchodzi w grę kredyt, oparty na wekslu kredytobiorcy, który tenże wręcza kredytodawcy celem zabezpieczenia kredytu, otrzymanego odeń na podkładzie tychże weksli. Ponieważ w rzeczonym zapisie kaucja hipoteczna ustanowiona została nie dla kredytu w powyżej określonej formie, lecz dla wszelkich roszczeń, jakie firmie przysługują lub przysługiwać będą wogóle z tytułu weksli, przez skarżącego samego lub z kimkolwiek łącznie podpisanych, a więc nie dla kredytu wekslowego w podanem wyżej znaczeniu, przeto władza pozwana słusznie orzekła, iż do danego przypadku nie może mieć zastosowania powołany przez skarżącego art. 82 ust. 2 p. 1 ustawy, przewidujący stawkę stałą w wysokości 3 zł.

Z zasad powyższych wychodząc, NTA uznał stanowisko władzy pozwanej w zasadzie za słuszne, wobec czego oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Oddalenie skargi nastąpiło z dwóch powodów: 1) ponieważ według pisma quaestionis hipoteka zabezpiecza nietylko wierzytelności, które Spółce leśnej „przysługiwać będą" wobec E. Habichta, ale też wierzytelności, które tej spółce już „przysługują"; 2) ponieważ hipoteka zabezpiecza wierzytelności z tytułu weksli, podpisanych przez E. Habichta, choćby nie przez niego samego, ale „z kimkolwiek łącznie".

W związku ze stanem faktycznym, wymienionym pod 1), NTA wyraził zapatrywanie, że „kaucja ustanowiona została ... nie dla kredytu". Zdaniem mojem, okoliczność, iż na mocy pisma quaestionis została ustanowiona hipoteka dla wierzytelności, w dniu sporządzenia owego pisma już istniejących, nie pozbawia danego stosunku prawnego cech stosunku kredytowego: wyniknie to z dalszych wywodów w części „Ad 2". Mimo to wyraz „przysługują" ma znaczenie istotne z następujących przyczyn: Należy porównać art. 82 u. o. s. z art. 84 i 85. W dwóch ostatnich artykułach jest mowa o „ustanowieniu hipoteki dla wierzytelności już istniejącej", a w art. 82 jest mowa o „ustanowieniu hipoteki tytułem kaucji". A zatem ustanowienie hipoteki, o którem jest mowa w art. 82, dotyczy tylko wierzytelności, które w danej chwili jeszcze nie istnieją i o których w danej chwili niewiadomo, czy i w jakiej mierze powstaną (por. Zoll, Prawo cywilne w zarysie, wyd. 2, str. 217). Hipoteka więc, ustanowiona w przypadku niniejszym, jest tylko częściowo „kaucją", a mianowicie o ile zabezpiecza wierzytelności, które „przysługiwać będą" i o tyle ma do niej zastosowanie art. 82. O ile zaś ta hipoteka zabezpiecza wierzytelności, które już „przysługują", ma zastosowanie art. 84. Strona nie skorzystała z prawa, które jej służyło w myśl art. 13 u. o. s. i nie ujawniła kwoty wierzytelności już istniejących; nadto strona nie wykazała uiszczenia opłat stemplowych od weksli, wystawionych przed sporządzeniem pisma quaestionis (art. 84 ust. 2), a mianowicie opłat w wymiarze, przewidzianym w ustępie pierwszym art. 122 (nie wystarczyłoby do zastosowania ustępu 2 art. 84 uiszczenie opłaty 30-złotowej, przewidzianej w ustępie drugim art. 122). Wobec tego Urząd Skarbowy nie przekroczył swych uprawnień, stosując stopę 0,1%, gdyż na mocy powołanego

art. 13 oraz w braku warunków zastosowania ustępu 2 art. 84 miał nawet prawo zastosować przewidzianą w art. 84 stopę 0,5% do całej sumy 100.000 dolarów, określonej w piśmie quaestionis jako „kaucja hipoteczna".

Ad 2. Okoliczność, że pismo quaestionis przewiduje weksle, zaopatrzone w dwa lub więcej podpisów, a mianowicie: w podpis osoby, która ustanawia hipotekę i nadto w podpisy innych osób — okoliczność ta, sama przez się, nie przeszkadzałaby zastosowaniu stawki (dawniej 3-złotowej, obecnie 5-złotowej), przewidzianej w punkcie 1 art. 82. Zapatrywanie NTA, że dopuszczalność takich weksli jest sprzeczna z istotą „kredytu wekslowego", nie przekonywa, gdyż NTA nie ustalił umotywowanej definicji „kredytu" (ograniczył się do omówienia przymiotnika „wekslowy", zaznaczając, że „korzystanie z kredytu wekslowego bez złożenia weksli przez kredytobiorcę jest nie do pomyślenia"). Przypuszczam, że luka, którą spostrzegam w motywacji wyroku, da się zapełnić drogą następujących rozważań:

Termin „kredyt" — jak wynika już z rozważań etymologicznych („credo" — wierzę, z czego zostały urobione wyrazy „wierzyciel", „wierzytelność") — oznacza stosunek prawny między dwiema osobami, który nie jest stosunkiem chwilowym, lecz ma trwać przez pewien czas dłuższy, a na mocy którego jedna strona — wzamian za korzyści majątkowe, których przysporzyła stronie drugiej — uzyskuje wierzytelność, mającą za przedmiot równowartość owych korzyści. Taki stosunek prawny powstaje np. z pożyczki lub ze sprzedaży „na kredyt". Jeżeli w przypadku sprzedaży „na kredyt" kupujący wręczył sprzedawcy weksel, przez siebie akceptowany, wymieniający kredytowaną cenę kupna oraz — jako dzień płatności — termin, do którego płatność ceny została odroczona, i jeżeli następnie sprzedawca dyskontuje ten weksel w banku, to istnieje stosunek kredytowy między sprzedawcą a kupującym, ale niema stosunku kredytowego między sprzedawcą a bankiem. Umowa bowiem, na mocy której: a) jedna strona wręcza drugiej weksel, którego nie akceptowała, ale który na drugiego kontrahenta indosowała, b) strona druga wzamian za weksel wypłaca stronie pierwszej pewną sumę pieniężną — umowa taka jest umową kupna, która nie różni się istotnie od kupna towaru, połączonego z natychmiastowem uiszczeniem ceny (por. verba legis: „weksel można przenieść przez indos" w art. 10 prawa wekslowego oraz „indos przenosi wszystkie prawa z wekslu" w art. 13 powołanego prawa). W przypadku dyskonta wekslu dalszy przebieg normalny polega na tem, że nabywca wekslu w terminie płatności żąda zapłaty od akceptanta i ją otrzymuje. A zatem w razie normalnego przebiegu indosant, który wzamian za weksel, złożony do dyskonta, otrzymał gotówkę, może od chwili otrzymania tej gotówki zapomnieć raz na zawsze o wekslu — z czego wynika, że od owej chwili nie istnieje już żaden stosunek prawny między indosantem a indosatarjuszem. Że w razie przebiegu nienormalnego, t. j. w razie odmówienia zapłaty przez akceptanta, „indosant odpowiada za zapłatę wekslu" (art. 14, 46 i 47 prawa wekslowego), nie zmienia istoty rzeczy, co wynika już stąd, że w myśl powołanego art. 14 owa odpowiedzialność może być uchylona drogą „przeciwnego zastrzeżenia". Odpowiedzialność ta jest treścią nowego stosunku prawnego (który tylko w związku pozostaje ze stosunkiem pierwotnym, a mianowicie z chwilowym stosunkiem obligatoryjnym, który istniał od chwili przyjęcia wekslu do dyskonta do chwili wypłaty gotówki); ten nowy stosunek powstaje na skutek odmówienia zapłaty przez akceptanta, a odpowiedzialność indosanta nie różni się istotnie od odpowiedzialności za wady rzeczy sprzedanej (art. 1641 i n. kod. cyw. franc., § 922 i n. kod. cyw. austr., § 459 i n. kod. cyw. niem.). Skoro zatem w przypadku dyskonta od chwili, gdy ono jest dokonane, nie istnieje żaden stosunek prawny pomiędzy indosantem a indosatarjuszem, więc oczywiście nie istnieje stosunek kredytowy.

W ramach tekstu quaestionis mieści się stan faktyczny, polegający na tem, że E. Habicht wręczył Spółce leśnej weksel, przez siebie akceptowany, wymieniający osobę N jako remitenta i przez tę ostatnią indosowany, i że E. Habicht wzamian za ten weksel (i na podstawie pełnomocnictwa, wystawionego przez osobę N) otrzymał od wymienionej spółki pewną sumę tytułem pożyczki: w takim wypadku istnieje między spółką a Habichtem stosunek kredytowy — mimo mnogości podpisów na wekslu.

Atoli w ramach tekstu quaestionis da się też pomieścić stan faktyczny, na tem polegający, że: a) E. Habicht, sprzedawszy osobie A towary na kredyt, otrzymał weksel, akceptowany przez osobę A i wymieniający Habichta jako remitenta, oraz że Habicht, zaopatrzywszy ten weksel w swój indos i wręczywszy go wymienionej spółce, otrzymał wzamian gotówkę (która — jak wynika z powyższych wywodów — nie jest walutą pożyczkową, ale jest ceną kupna wekslu) lub b) że weksel, indosowany na wymienioną spółkę, podpisał Habicht w charakterze poręczyciela — posługując się formą avalu (art. 29 prawa wekslowego) lub formą indosu (por. stan faktyczny, podany w wykładni Nr. 242 do art. 117 u. o. s., ogłoszonej w Nr. 32 Dz. Urz. Min. Sk. z 1929 r.) [1]).

Ponieważ stany faktyczne, wymienione tylko co pod a), b), nie stanowią „stosunku kredytowego", więc w przypadku niniejszym — nawet w braku wyrazu „przysługują" w tekście quaestionis — nie możnaby zastosować przepisu wyjątkowego, zawartego w punkcie 1 ustępu 2 art. 82, lecz należałoby zastosować regułę, wypowiedzianą w ustępie 1 tego artykułu, t. j. stopę 0,1%.

Achilles Rosenkranz

14.

OPŁATY STEMPLOWE.

Opłaty od rozpoczęcia w Polsce działalności przez spółkę, mającą siedzibę zagranicą, lub od powiększenia kapitału, przeznaczonego do tej działalności.

Wyłączenie z pod 10% nadzwyczajnego dodatku opłat stemplowych, przewidzianych w art. 102 u. o. s., postanowione w art. 10 ust. 2 ustawy skarbowej z 25 marca 1929 poz. 183 Dz. Ust. i w § 1 ust. 2 rozporządzenia Ministra Skarbu z 30 marca 1929 poz. 272 Dz. Ust., odnosi się także do spółek, mających siedzibę zagranicą (art. 109 u.o.s.). (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 30 września 1932 l. rej. 805/30 w sprawie Sp. Akc.: Francuskie Tow. Akc. „Perun" przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Skarga zwalcza dokonany zaskarżonem orzeczeniem wymiar opłaty stemplowej od powiększenia kapitału, przeznaczonego do dzia-

---

[1]) Wychodząc z założenia, że przytoczone trzy stany faktyczne wystarczają do wyjaśnienia istoty „kredytu wekslowego", pomijam inne stany faktyczne, jakie jeszcze mogą się zmieścić w ramach tekstu quaestionis, np. oddanie wekslu w zastaw.

łalności skarżącej Spółki w Polsce, jako — zdaniem jej — niezgodny z prawem z tego powodu, iż Ministerstwo Skarbu obliczyło opłatę z uwzględnieniem 10% nadzwyczajnego dodatku.

NTA uznał skargę za uzasadnioną.

Art. 10 ust. 2 ustawy skarbowej z 25 marca 1929 poz. 183 Dz. Ust. i § 1 ust. 2 rozporządzenia Ministra Skarbu z 30 marca 1929 poz. 272 Dz. Ust. wyłączają od 10% dodatku opłaty stemplowe, przewidziane w art. 102 ustawy o opłatach stemplowych (poz. 570/26 Dz. Ust.). Art. 109 zaś u. o. s. stanowi, iż spółki, mające siedzibę zagranicą, winny przed powiększeniem kapitału, przeznaczonego do działalności w Polsce, uiścić opłatę w wysokości, przewidzianej w art. 102 dla spółek polskich. Przepis ten tedy poddaje spółki, mające siedzibę zagranicą, normie opłat, ustanowionej w art. 102, zrównując je w tym względzie ze spółkami krajowemi. Jeżeli zatem wysokość opłat, przewidziana w art. 102, nie uległa zmianie po wejściu w życie przepisów o 10% dodatku, to niema podstawy prawnej do obciążania tym dodatkiem spółek, mających siedzibę zagranicą.

Odpowiedź na skargę opiera odmienne zapatrywanie głównie na kwalifikacji 10% dodatku jako „daniny publicznej samodzielnej“. Atoli ta kwalifikacja nie jest trafna. Jak to już bowiem NTA wyjaśnił i uzasadnił w wyroku z 4 września 1931 l. rej. 8520/30 (wydanym zresztą w sprawie, dotyczącej innej dziedziny danin publicznych) [1]), 10% nadzwyczajny dodatek nie był z istoty swej samoistną daniną, lecz tylko podwyższeniem istniejących już danin.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą, na zasadzie art. 26 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust.

15.

PODATEK SPADKOWY.

Sumy ubezpieczenia.

Suma ubezpieczenia nie podlega na obszarze b. Królestwa Kongresowego opodatkowaniu podatkiem spadkowym, jeżeli za życia ubezpieczonego przyszła do skutku umowa o darowiznę między nim

---

[1]) W sprawie tej (Lubońska Fabryka Drożdży przeciw Ministerstwu Skarbu) chodziło o wymiar podatku dochodowego. Przedmiotem sporu była kwestja, czy zapłacony przez podatnika 10% nadzwyczajny dodatek do podatku dochodowego podlega odliczeniu od podstawy wymiaru na zasadzie art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym. Trybunał orzekł, że 10% dodatek „nie podlega, na równi z samym podatkiem, odliczeniu”, ponieważ jest tylko podwyższeniem istniejących podatków, a nie nową daniną publiczną, a zatem w kwestji potrącalności dzieli losy daniny, do której się go pobiera.

a osobą uprawnioną z polisy albo też jeżeli polisa opiewa na jednego lub kilku z większej ilości dziedziców.

Wyrok NTA z 23 września 1931 l. rej. 5669/29 w sprawie Racheli Steinberg przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku spadkowego.

...Odwołania Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie orzeczeniem z 8 lipca 1929 nie uwzględniła dla braku podstaw. Na zarzuty odwołania orzeczenie wyjaśnia, że przedmiotem opodatkowania spadku jest majątek, który w chwili śmierci spadkodawcy stanowił jego własność, a gdy w konkretnym przypadku oprócz ruchomości (które ze względu na drobną wartość są wolne od podatku) pozostała tylko imienna polisa ubezpieczeniowa, podlega ona bezwzględnie opodatkowaniu i nie może stanowić jako zapis powrotu do ogólnej masy spadkowej, gdyż stała się ona własnością córki zmarłego, Zofji S. Co się zaś tyczy sumy posagowej 53.200 zł, wniesionej zgodnie z intercyzą przez żonę spadkodawcy, Rachelę S., to suma ta nie może być potrącona z aktywów masy spadkowej, gdyż oprócz polisy ubezpieczeniowej imiennej spadkodawca żadnego innego majątku nie posiadał, od któregoby tę sumę można było potrącić, polisa natomiast jest własnością tylko córki zmarłego.

Wniesiona do NTA na orzeczenie Izby Skarbowej skarga Racheli S., jako opiekunki nieletniej Zofji S., rozwija pogląd prawny, wyrażony w odwołaniu, powołując się na art. 1121 oraz 843 k. c. Przyjmując, że umowa ubezpieczeniowa w myśl art. 1121 skutkuje powstanie w majątku osoby trzeciej bezpośredniego i samodzielnego roszczenia przeciw promitentowi, skarga zaznacza, iż w wypadku, gdy stosunek prawny, zachodzący między promisarjuszem a trzecią osobą, jest darmy, zachodzi między ponoszącym koszt ubezpieczenia a trzecią osobą stosunek darowizny (nie zaś zapisu, wobec braku testamentu), co powoduje, że w wypadku, którego dotyczy skarga, tylko ogólna suma premij, wpłaconych towarzystwu ubezpieczeń, mogłaby podlegać opodatkowaniu w trybie podatku od darowizn (nie: spadkowego). Izba Skarbowa zatem, wymierzając tam, gdzie niema ani spadkobrania ustawowego, ani legatu, podatek spadkowy, naruszyła przepis art. 1121 k. c. i przepisy o opodatkowaniu spadków. Gdyby jednak per inconcessum uznać, że przedmiotem darowizny jest suma, na którą opiewa polisa, byłby dokonany wymiar błędny, tak z powodu zakwalifikowania podatku jako spadkowego, jak i z tej przyczyny, że, o ile suma owa miałaby być opodatkowana jako darowizna mortis causa, to będąc darowizną, nie ponad udział uczynioną, ulegałaby w myśl art. 843 k. c. powróceniu przez Zofję S., jako sukcesorkę, do masy spadkowej i tem samem odpadłaby podstawa wymiaru, gdyż pasyw 53.200

zł, znajdujący się w masie, pochłania wszystkie jej aktywa, łącznie z ulegającym powrotowi aktywem pod postacią sumy polisowej. Wreszcie, niezależnie nawet od kwestji powrotu, Zofja S., jako współsukcesorka, obciążona jest połową pasywu 53.200 zł, który wobec tego w połowie podlega odliczeniu od sumy polisowej, jako stanowiącej przedmiot darowizny na wypadek śmierci; w rezultacie tego odliczenia podstawa wymiaru odpadłaby, jako nie dosięgająca minimum ustawowego.

Rozpatrując niniejszą sprawę, NTA rozważył, co następuje:

Kwestja, jak mają być traktowane przy wymiarze podatku spadkowego sumy ubezpieczenia, płatne wskutek śmierci spadkodawcy (testatora), a w szczególności, kiedy mają być one wliczane do masy spadkowej, podlegającej opodatkowaniu, nie znajduje na obszarze b. Król. Kongr. specjalnego uregulowania w prawie skarbowem, a w szczególności w Przepisach o opodatkowaniu spadków i darowizn na obszarze b. dzielnicy rosyjskiej (poz. 391/23 Dz. Ust.). We wspomnianych Przepisach zawarte jest jedynie w art. 27 postanowienie, według którego wypłata sum ubezpieczenia, płatnych wskutek śmierci spadkodawcy, nie może nastąpić przed uiszczeniem lub zabezpieczeniem podatku spadkowego; postanowienie to jednak, jako dotyczące wyłącznie należytego zabezpieczenia przypadającego podatku spadkowego, nie rozwiązuje kwestji zasadniczej, o której mowa wyżej. W tych warunkach za punkt wyjścia w powyższej kwestji muszą posłużyć przepisy prawa cywilnego, obowiązującego na obszarze b. Król. Kongr., oceniane w łączności z naczelną zasadą, wypowiedzianą w art. 1 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn.

Z punktu widzenia kodeksu cywilnego — o ile chodzi o typowe przypadki z tej dziedziny — ubezpieczenie na rzecz okaziciela polisy, czy też na rzecz oznaczonej w polisie osoby trzeciej, jest umową, zawartą na korzyść trzeciego (art. 1121). O ile zachodzi animus donandi, umowę taką, według stałej judykatury sądów francuskich i jurysprudencji, uważa się w odniesieniu do trzeciego za darowiznę. Według art. 1121 kto uczynił w umowie zastrzeżenie na korzyść trzeciego, nie może go już odwołać, jeżeli trzeci oświadczył, że chce z niego korzystać. Wynika z tego, że w wypadkach, gdy zachodzi animus donandi, skoro obdarzony oświadczy (wyraźnie, milcząco, przez facta concludentia), że chce z umowy na korzyść jego zawartej korzystać, t. j. gdy przyjmie to, co mu ofiarowano, należy uważać umowę o darowiznę między ubezpieczonym a osobą trzecią za zawartą.

O ile idzie o przepisy prawa skarbowego, kwestja, kiedy sumy ubezpieczenia, płatne wskutek śmierci ubezpieczonego, mają być przedmiotem podatku spadkowego, oceniana być musi w związku z po-

stanowieniem art. 1 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, według którego opodatkowaniu w myśl powyższych przepisów podlega nabycie majątku w drodze spadku, legatu lub darowizny.

Z przytoczonych przepisów prawa cywilnego i skarbowego wynika przedewszystkiem, że w wypadkach, gdy zawarcie umowy o darowiznę między osobą ubezpieczoną a uprawnioną z polisy dochodzi do skutku (drogą obustronnych oświadczeń woli, o których mowa wyżej) za życia ubezpieczonego, nie będzie miało miejsca opodatkowanie przedmiotu darowizny podatkiem spadkowym, skoro nabycie majątku w tych wypadkach nie następuje w drodze spadku, czy legatu, bowiem prawa z zawartej umowy nabyła osoba obdarowana już za życia darczyńcy, który z chwilą przyjęcia darowizny przez obdarowanego utracił możność odwołania darowizny, a zatem i dysponowania polisą ubezpieczeniową.

Inaczej rzecz się przedstawia, gdy za życia ubezpieczonego nie doszła do skutku umowa o darowiznę między nim a uprawnionym z polisy. W tym wypadku, — o ile idzie o polisę na okaziciela, — ubezpieczony nie pozbawił się aż do chwili śmierci prawa dysponowania sumą, darmo czy odpłatnie, polisa stanowiła część składową jego majątku w chwili śmierci, wobec czego, gdy przypada ona zapisobiorcy lub dziedzicowi, ma miejsce nabycie majątku w drodze legatu lub spadku, a w konsekwencji suma ubezpieczenia podlega wliczeniu do masy spadkowej i opodatkowaniu podatkiem spadkowym. O ile idzie o polisę, wymieniającą osobę uprawnioną, natenczas, gdy darowizna nie przyszła do skutku za życia ubezpieczonego, a polisa taka, względnie suma, na którą ona opiewa, przekazana zostaje w drodze legatu, suma ubezpieczenia — z przyczyn powyżej wyłuszczonych — podlega wliczeniu do masy spadkowej i opodatkowaniu podatkiem spadkowym. To samo dotyczy również sum ubezpieczenia w wypadkach spadkobrania, jeśli polisa opiewa na jedynego dziedzica względnie na wszystkich dziedziców. Jeśli natomiast polisa opiewa na jednego lub kilku z większej ilości dziedziców, natenczas nie może być wogóle mowy o wliczeniu sumy ubezpieczenia do masy spadkowej i opodatkowaniu podatkiem spadkowym, gdyż traktowanie tej sumy, do której ma prawo tylko jeden lub kilku z pośród więcej dziedziców, jako części składowej spadku byłoby sprzeczne z istotą spadkobrania, opierającego się na rozdziale masy spadkowej między wszystkich dziedziców.

W przypadku, będącym przedmiotem skargi, zmarły bez pozostawienia testamentu Józef S. pozostawił polisę asekuracyjną, z której uprawniona jest Zofja S., nie będąca jedynym dziedzicem majątku spadkowego. Jak już tedy z poprzednich rozważań wynika, nie może być w konkretnym przypadku mowy o traktowaniu sumy ubezpiecze-

nia jako należącej do masy spadkowej, gdyż byłoby to sprzeczne z istotą spadkobrania. Nie może być również mowy o traktowaniu sumy ubezpieczenia jako uzyskanej przez Zofję S. drogą zapisu, skoro zmarły nie pozostawił testamentu. Gdy się zaś wykluczy możność traktowania nabycia majątku przez Zofję S. jako nabycia w drodze spadku, czy legatu, należy uznać, że zaskarżone orzeczenie, utrzymujące w mocy, wbrew powyższemu, opodatkowanie sumy ubezpieczenia na rzecz Zofji S. podatkiem spadkowym, podlega uchyleniu, jako niezgodne z ustawą.

Czy kapitał, płatny przez towarzystwo ubezpieczeniowe w wypadku śmierci osoby ubezpieczonej, na obszarze b. Królestwa Kongresowego wchodzi w skład majątku spadkowego i tem samem czy powinien być włączony do podstaw wymiaru podatku spadkowego — oto pytanie, jakie NTA miał do rozstrzygnięcia w powyższym wyroku.

Rozstrzygnięcie NTA zapadło w zasadzie zgodnie z doktryną i jurysprudencją zarówno b. Królestwa Kongresowego, jak też zachodnio-europejską, w szczególności francuską.

Wyrok nasuwa następujące refleksje:

I. Słusznie NTA kwestję podatku przeniósł na płaszczyznę cywilistyki, szukając w tej ostatniej odpowiedzi na pytanie podatkowe, które było właściwym tematem NTA. Takie postawienie kwestji jest jeszcze jednym wyrazem, że w naszej jurysprudencji podatkowej, w przeciwstawieniu do niemieckiej, dominuje cywilistyczny kierunek (por. moją glosę OSP, IX, 396).

Okoliczność tę tem bardziej należy zaakcentować, że ustawa o opodatkowaniu spadków, obowiązująca w b. zaborze rosyjskim, zawiera przepis art. 27, z którego łatwo byłoby wysnuć wniosek o specjalnem, fiskalnem traktowaniu sum płatnych przez towarzystwa ubezpieczeń wskutek śmierci osoby ubezpieczonej. Słusznie jednakże NTA z przepisu tego podobnego wniosku nie wysnuł, ograniczając działanie tego przepisu do kwestji „zabezpieczenia" podatku spadkowego.

Doktryna cywilistyczna, o ile chodzi przynajmniej o b. Kongresówkę, zgodna jest obecnie, po znacznych wahaniach, że osoba uposażona z polisy nabywa swoje prawa do sumy wskazanej w polisie iure proprio, a nie iure hereditario.

We Francji, jak to podają Balleydier i Capitant w klasycznej pracy: „L'assurance sur la vie au profit d'un tiers et la Jurisprudence", umieszczonej w zbiorowem dziele „Le Code Civil 1804 — 1904", (I. str. 515), po różnych wahaniach już w r. 1880 Sąd Kasacyjny stanął na stanowisku, że osoba uposażona ma osobiste i bezpośrednie roszczenie do towarzystwa asekuracyjnego, że kapitał ubezpieczony nie wchodzi w skład aktywów spadku i że cały stosunek ubezpieczenia na wypadek śmierci jest stosunkiem na rzecz osoby trzeciej, który może powstać, o ile chodzi o stosunek między ubezpieczonym a osobą trzecią, nietylko donandi causa, lecz również debendi, solvendi i credendi causa. Autorowie konkludują (str. 545): „Dans l'assurance sur la vie au profit d'un tiers nous ne trouvons pas une valeur qui passe du patrimoine du souscripteur dans celui du bénéficiaire". (Por. także najświeższą monografję Andronesco - Ghika: Actions qui peuvent être exercées contre le tiers bénéficiaire d'une assurance sur la vie, Paryż, 1932).

Powyższe poglądy podzielone zostały przez literaturę i sądownictwo polskie. Wskazać możemy na wyczerpujący artykuł J. Tatarkiewicza (Gaz. Sąd. Warsz., 1929, str. 724).

Co do podatku spadkowego w związku z ubezpieczeniami na życie sądy polskie konsekwentnie kontynuowały poglądy doktryny francuskiej. Wyrok SN z 1920 r. w sprawie Józefowiczowa przeciwko „Salamandra" (Zbiór orzeczeń SN, Izby I, 1920, Nr. 41) jest wyraźnem odzwierciedleniem tej doktryny.

Na innem stanowisku stanęło Ministerstwo Skarbu. W okólniku D. V 2286/7/31 z 6 maja 1931 wypowiedziało ono zapatrywanie, że od sum ubezpieczenia nie przypada tylko wówczas podatek spadkowy, kiedy zostanie udowodnione, że ktoś trzeci nabył prawo do ubezpieczenia, które nie może być uchylone zarządzeniem ubezpieczonego, w przeciwnym bowiem razie suma ubezpieczenia winna być włączona do podstaw wymiaru podatku spadkowego. W tych wypadkach, gdy podatek spadkowy nie powinien być pobrany, władza skarbowa winna wymierzyć bądź podatek od darowizny, bądź właściwą opłatę stemplową.

Poglądy powyższe, stojące w sprzeczności z doktryną cywilistyczną, powstały niewątpliwie pod wpływem przepisów, obowiązujących w innych b. zaborach. Przepisy te przedstawiają się, jak następuje (por. artykuł E. W., Podatek spadkowy od sum ubezpieczenia, płatnych wskutek śmierci, Czasopismo Skarbowe, 1931, Nr. 6):

Ustawa z 3 czerwca 1906 (Dz. Ust. Rz. str. 654), obowiązująca na obszarze b. zaboru pruskiego, prócz górnośląskiej części Województwa Śląskiego, postanawia w § 3 p. 3, że korzyści majątkowe, które otrzymuje osoba trzecia bezpośrednio na skutek śmierci spadkodawcy na podstawie umowy między żyjącymi, zawartej przez spadkodawcę, podlegają podatkowi spadkowemu. Jak z postanowienia tego wynika, sumy ubezpieczenia, płatne wskutek śmierci, podlegają z a w s z e podatkowi spadkowemu, tak, że kwestja, czy sumy te według ustaw cywilnych należą do spadku lub nie, jest dla wymiaru podatku spadkowego obojętna. Znajdujemy tu więc specjalnie fiskalną interpretację sum polisowych. Ustawa z 10 września 1919 (Dz. Ust. Rz. str. 1543), obowiązująca na górnośląskiej części Województwa Śląskiego, zawiera w § 20 p. 6 takie same postanowienie w sprawie opodatkowania sum ubezpieczenia, płatnych wskutek śmierci, jak § 3 p. 3 ustawy z 3 czerwca 1906.

Według § 16 ces. rozp. z 15 września 1915 (Dz. u. p. Nr. 278), obowiązującego na obszarze b. dzielnicy austrjackiej, należy wierzytelności, pochodzące z umów o ubezpieczenie, w celu obliczenia podatku spadkowego z a s a d n i c z o włączyć do spuścizny ubezpieczonego. Wyjątek od tej ogólnej zasady zachodzi wówczas, jeśli zostanie udowodnione, że ktoś trzeci już za życia spadkodawcy nabył prawo do sumy ubezpieczenia, które nie może być uchylone zarządzeniem ubezpieczonego, a nabycie to nastąpiło w taki sposób, który nie uzasadnia obowiązku uiszczenia podatku spadkowego. Rozstrzygnięcie więc pytania, kiedy od sum ubezpieczenia należy pobierać podatek spadkowy, zależy od władzy skarbowej; ustawa wskazuje jedynie wyraźnie wyjątki, kiedy pobór tego podatku nie ma mieć miejsca. (Postanowienie takie było konieczne, gdyż według komentarzy do austrjackiej ustawy cywilnej kwestja, czy sumy ubezpieczenia należą do spadku, była sporna i rozmaicie rozstrzygana.

II. NTA stoi na stanowisku, że o ile do praw z polisy mają prawo jedyny lub wszyscy spadkobiercy, należy na obszarze mocy obowiązującej Kodeksu Napoleona kapitał włączyć do masy spadkowej.

Z poglądem tym zgodzić się nie możemy, gdyż kwestja ta jest kwestją faktu. Życiowo, przeprowadzone przez NTA rozróżnienie wypadków, czy polisa opiewa na wszystkich spadkobierców, czy też na jednego lub niektórych z nich, powinno wywołać krytykę.

Przepisy podatku spadkowego nie mogą się opierać na formalistycznej wykładni. Jeżeli zmarły A zostawia spadkobierców B, C i D, dziedziczących w równych częściach, a jest ubezpieczony na rzecz wszystkich swoich spadkobierców, to wypadku tego nie można traktować inaczej niż wypadek, gdy spadkodawca zażądałby od towa-

rzystwa asekuracyjnego 3 identycznych polis, wymieniając w każdej z tych polis jednego ze swych spadkobierców. Przypadkowy sposób wystawienia polisy nie powinien wszak być podstawą podatku.

Dochodzimy do wniosku, że stanowisko NTA wymagałoby rewizji, o ile rozróżnia wypadki opodatkowania sum polisowych.

III. Nie została poruszona w wyroku Trybunału kwestja, co właściwie powinno być przedmiotem podatku spadkowego, względnie podatku od darowizny. Kwestja ta jest bardzo sporna. Można stanąć na stanowisku, iż opodatkowaniu podlega suma zapłaconych składek do wysokości sumy polisowej, lub też sama suma polisowa bez względu na sumę zapłaconych składek. Skłaniam się osobiście do zdania, że tylko suma opłaconych składek może być przedmiotem podatku od darowizny. Kwestja ta zresztą winna być uregulowana wyraźnym przepisem prawa na wzór niemieckiej Reichsabgabenordnung.

IV. Motywy wyroku NTA, przedstawiając stosunek pomiędzy ubezpieczonym a osobą trzecią, mówią bądź o darowiźnie, bądź o spadkobraniu. Nie wyczerpuje to sprawy. Zaznaczyć należy przedewszystkiem, że jest dla osoby uprawnionej z polisy rzeczą obojętną, czy w przypadku, o jakim mówimy, staniemy na stanowisku spadkobrania, czy też darowizny: w myśl bowiem art. 14 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn następuje kumulacja podatku od darowizny z podatkiem spadkowym, o ile w grę wchodzą te same osoby. Lecz — i to jest najważniejsze — zawarcie umowy ubezpieczenia na wypadek śmierci na rzecz osoby trzeciej niekoniecznie musi być dokonane causa donandi. Umowa tylko na korzyść osoby trzeciej powstać może causa solvendi, credendi lub debendi. Jedynie z okoliczności sprawy da się ustalić rodzaj transakcji.

Odrębnie oczywiście rzecz przedstawia się pod względem opłat w wypadku zawarcia umowy ubezpieczenia na rzecz trzeciego dla innych tytułów niż darowizna. Będą tu miały zastosowanie odpowiednie przepisy o opłatach stemplowych (pokwitowanie, oblig itd.). Trafne wywody w tym względzie zawiera powołany już wyżej artykuł E. W. w Czasopiśmie Skarbowem.

Władysław Józef Szatensztejn

16.

KASY CHORYCH.

Odsetki zwłoki od zaległych składek.

Art. 10 ust. 2 ustawy z 6 grudnia 1923 poz. 1044 Dz. Ust. nie ma zastosowania do odsetek zwłoki od zaległych składek ubezpieczeniowych Kas Chorych i nie uchylił postanowienia art. 54 II. ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust., ustalającego wysokość odsetek od tych składek na 6% za rok. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 19 kwietnia 1932 l. rej. 4369/30 w sprawie Władysława Nowickiego w Zawadzie przeciw Głównemu Urzędowi Ubezpieczeń w przedmiocie odsetek zwłoki od zaległych składek ubezpieczeniowych na rzecz Kasy Chorych.

Powiatowa Kasa Chorych w Bochni pismem z 3 października 1929 zawiadomiła skarżącego, że od 1 stycznia 1924 wysokość odse-

tek zwłoki od zaległych składek ubezpieczeniowych wynosi 2% miesięcznie, a to na podstawie art. 10 ustawy z 6 grudnia 1923 poz. 1044 Dz. Ust. Na skutek odwołań skarżącego Okręgowy Urząd Ubezpieczeń we Lwowie, jak i Główny Urząd Ubezpieczeń, ten ostatni orzeczeniem z 13 marca 1930, potwierdziły stanowisko Kasy Chorych. W motywach swego orzeczenia podniósł Główny Urząd Ubezpieczeń, że wysokość odsetek zwłoki od należytości Kas Chorych została ustalona postanowieniami art. 10 ustawy z 6 grudnia 1923 poz. 1044 Dz. Ust. łącznie z art. 9 ust. 1 tejże ustawy i norma ta nie została zmieniona żadnym innym późniejszym przepisem prawnym.

Na to orzeczenie Głównego Urzędu Ubezpieczeń wniósł skarżący skargę do NTA. Skarżący jest zdania, że ustanowiona w art. 54 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. na 6% rocznie wysokość odsetek zwłoki od zaległych składek ubezpieczeniowych nie została dotychczas żadną ustawą zmieniona, gdyż art. 10 ustawy z 6 grudnia 1923 odnosi się jedynie do danin podatkowych i nie uchyla art. 54 ustawy z 19 maja 1920.

NTA rozważył, co następuje:

Jak wynika z treści ustawy z 6 grudnia 1923 poz. 1044 Dz. Ust., ustawa ta normuje dwie kwestje: 1) obliczanie we frankach złotych wysokości publiczno - prawnych świadczeń pieniężnych, postanawiając w art. 9 ust. 1, że postanowienia tej ustawy, dotyczące według jej art. 1 obliczania podstaw wymiaru, jakoteż wymierzania, względnie obliczania tudzież zarachowywania podatków, opłat, kar i grzywien oraz wszelkich innych świadczeń pieniężnych o charakterze publiczno - prawnym na rzecz Skarbu Państwa, stosują się również do publiczno - prawnych dochodów związków i instytucyj samorządowych oraz instytucyj o charakterze publiczno - prawnym, i 2) wysokość odsetek za zwłokę od tych d a n i n, do których stosują się postanowienia tej ustawy, stanowiąc w art. 10 ust. 2, że z chwilą wejścia jej w życie traci moc obowiązującą ustawa z 24 października 1923 poz. 891 Dz. Ust. w przedmiocie podwyższenia kar za zwłokę i od tych danin oblicza się odsetki za zwłokę w wysokości 2% miesięcznie.

Z powyższego wynika, że przepis art. 10 ust. 2 ustawy, ustalający wysokość odsetek za zwłokę na 2% miesięcznie, nie dotyczy wszystkich świadczeń pieniężnych o charakterze publiczno - prawnym, o których mowa w art. 1 i 9 ustawy, a w szczególności nie wszystkich publiczno - prawnych dochodów związków i instytucyj samorządowych oraz instytucyj o charakterze publiczno - prawnym, lecz tylko pewnej kategorji tychże, a mianowicie d a n i n, t. zn. świadczeń wymaganych w wykonywaniu praw zwierzchniczych, a więc podatków, ceł, opłat, nie ma zatem zastosowania do składek ubezpie-

czeniowych Kas Chorych. że interpretacja ta odpowiada intencjom prawodawcy, wynika także z przepisu art. 79 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 29 listopada 1930 poz. 635 Dz. Ust., którym unormowano wysokość odsetek zwłoki od świadczeń pieniężnych na rzecz instytucyj ubezpieczeń społecznych odmiennie od takichże odsetek od danin publicznych.

Wbrew więc zapatrywaniu pozwanej władzy, art. 10 ust. 2 ustawy z 6 grudnia 1923 poz. 1044 Dz. Ust. nie ma zastosowania do odsetek zwłoki od zaległych składek ubezpieczeniowych Kas Chorych i nie uchylił postanowienia art. 54 II. ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust., ustalającego wysokość odsetek zwłoki od tych składek na 6% za rok.

Wychodząc z tych rozważań, należało zaskarżone orzeczenie uchylić, jako prawnie nieuzasadnione.

Powyższy wyrok może nasunąć pewne wątpliwości.

Według art. 7 ustawy z 6 grudnia 1923 poz. 1044 Dz. Ust. był Minister Skarbu powołany do określenia w drodze rozporządzenia, wydanego w porozumieniu z właściwymi ministrami, sposobu stosowania tej ustawy do poszczególnych rodzajów dochodów państwowych, a wobec postanowienia art. 9 tej ustawy także do wyszczególnionych tamże dochodów publiczno - prawnych. Na zasadzie tego ustawowego upoważnienia wydał też Minister Skarbu m. i. w porozumieniu z Ministrem Pracy i O. S. rozporządzenia z 18 stycznia, 5 lutego i 17 marca 1924 poz. 159, 160, 191, 192 i 291 Dz. Ust. w przedmiocie zastosowania jednostki stałej do obliczania składek i t. p. w zakresie ubezpieczenia od wypadków, ubezpieczenia od wypadków w b. dzielnicy pruskiej, ubezpieczenia pensyjnego funkcjonarjuszy, ubezpieczenia urzędników prywatnych i na wypadek niezdolności do pracy i starości w b. dzielnicy pruskiej. Rozporządzenia te zawierają m. i. postanowienie, że od zaległych składek i opłat oblicza się odsetki za zwłokę w wysokości 2% miesięcznie. Minister Skarbu i Minister Pracy i O. S. stali zatem na stanowisku, że przepis art. 10 ustawy z 6 grudnia 1923, dotyczący wysokości odsetek za zwłokę, odnosi się także do składek ubezpieczeniowych. Mimo to nie wydano takiego rozporządzenia i nie sprecyzowano powyższego stanowiska w zakresie ubezpieczenia na wypadek choroby. Dopiero rozporządzenie Ministra Skarbu z 30 czerwca 1924 poz. 591 Dz. Ust., wydane w porozumieniu z Ministrem Pracy i O. S. na podstawie art. 13 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 14 kwietnia 1924 poz. 351 Dz. Ust. w przedmiocie ustroju pieniężnego, uregulowało przerachowanie na złote kwot pieniężnych, wyrażonych w ustawie z 19 maja 1920 o ubezpieczeniu na wypadek choroby, nie wspomina jednak nic o wysokości odsetek za zwłokę, ustalonej w art. 54 tejże ustawy. Brak wyraźnego przepisu prawnego, zmieniającego wysokość odsetek za zwłokę od składek do Kas Chorych, przemawiałby za tem, że władza wykonawcza uważała, iż postanowienie art. 10 ustawy z 6 grudnia 1923 stanowi dostateczną podstawę prawną dla Kas Chorych do pobierania podwyższonych odsetek zwłoki, gdyż nie wydaje się prawdopodobnem, aby chciano tylko w tym dziale ubezpieczeń społecznych utrzymać w mocy tak wyjątkowo niską stawkę odsetek za zwłokę.

Za stanowiskiem NTA przemawiają, zdaniem mojem, jeszcze następujące argumenty:

W art. 10 ustawy z 6 grudnia 1923 poz. 1044 Dz. Ust. uchylono moc obowiązującą ustawy z 24 października 1923 poz. 891 Dz. Ust., którą to ustawą podwyższono kary za zwłokę od podatków państwowych, opłat stemplowych i aljenacyjnych, dodatków samorządowych do tych podatków i opłat (ustawa z 9 marca 1923 poz. 189 Dz. Ust.) oraz od danin komunalnych, a więc od świadczeń pieniężnych, zaliczanych bezsprzecznie do danin publicznych we właściwem tego słowa znaczeniu. Postanowienie art. 10 ustawy z 6 grudnia 1923 przedstawia się pozatem jako obniżenie dotychczasowej normy kar za zwłokę odnośnie do danin publicznych z 5% w stosunku dziennym do 2% miesięcznie, a to w następstwie zastosowania stałej jednostki obliczeniowej do danin publicznych, i trudno przypuścić, by zamiarem ustawodawcy było równoczesne podwyższenie, niezmienionej mimo dewaluacji marki polskiej do chwili wejścia w życie tej ustawy, wysokości odsetek zwłoki od pieniężnych świadczeń publiczno-prawnych innego rodzaju. Wysokość odsetek zwłoki od składek ubezpieczeniowych Kas Chorych, unormowana w art. 54 II ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. na 6% w stosunku rocznym, nie uległa zmianie od chwili wejścia w życie ustawy z 6 grudnia 1923, mimo że odsetki za zwłokę od danin publicznych były w tym okresie czasu kilkakrotnie podwyższane.

Z wyroku NTA wynika, że Kasy Chorych nie miały podstawy prawnej do pobierania od 1 stycznia 1924 począwszy wyższych odsetek zwłoki od zaległych składek ubezpieczeniowych jak 6% w stosunku rocznym, że zatem pobieranie tych odsetek w wysokości 2% miesięcznie było nielegalne.

Przepis art. 54 II ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. został zmieniony dopiero rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej z 29 listopada 1930 poz. 635 Dz. Ust., którego art. 79, obowiązujący od 30 listopada 1930, przyznaje instytucjom ubezpieczeń społecznych, a więc i Kasom Chorych, prawo pobierania odsetek zwłoki w wysokości odsetek prawnych, zwiększonych o $1/5$ tych odsetek, a zatem obecnie w wysokości 12% w stosunku rocznym.

Dr. Karol Bernaczek

17.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Robotnicy niestali i dzienni.

Obowiązek zabezpieczenia na wypadek bezrobocia w myśl art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 poz. 650 Dz. Ust. rozciąga się zarówno na robotników stałych, jak i niestałych, względnie dziennych. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 14 września 1932 l. rej. 5282/30 w sprawie Romana Prusakiewicza przeciw Zarządowi Głównemu Funduszu Bezrobocia w przedmiocie zabezpieczenia robotników na wypadek bezrobocia.

Komisja Odwoławcza Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia na posiedzeniu w dniu 22 maja 1930 uchwaliła oddalić odwołanie administratora dóbr „Jezioro Świteź" z 22 marca 1930 od orzeczenia Zarządu Obwodowego Funduszu Bezrobocia w Równem, którem to

orzeczeniem pociągnięto odwołującego się do obowiązku zabezpieczenia na wypadek bezrobocia robotników przezeń zatrudnionych.

Na tę uchwałę wniósł tenże administrator skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Według wywodów skargi, z ducha ustawy z 18 lipca 1924 o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia poz. 650 Dz. Ust. wynika, że jedynie robotnicy stali podlegają temu obowiązkowi, natomiast robotnicy dzienni, wynajmowani tylko czasami przy eksploatacji jeziora, a z którymi pracodawca znajduje się w dorywczych stosunkach najmu, nie podlegają obowiązkowi zabezpieczenia na wypadek bezrobocia.

NTA nie uznał trafności tych wywodów. Powołana w skardze ustawa z 18 lipca 1924 poddaje w art. 1 obowiązkowi zabezpieczenia robotników po ukończeniu 18 lat życia, którzy pozostają w stosunku najmu pracy w przedsiębiorstwach i zakładach pracy, w artykule tym wymienionych. Ani ten przepis, ani żaden inny przepis tejże ustawy nie daje jakiejkolwiek podstawy do rozróżnienia pod względem obowiązku zabezpieczenia między robotnikami stałymi a niestałymi, względnie dziennymi, zatem ci ostatni podlegają również temu obowiązkowi, o ile ukończyli lat 18 i pozostają w danym zakładzie pracy (art. 1 ustawy) w stosunku najmu pracy. Jedynie art. 5 powołanej ustawy przewiduje pod pewnemi warunkami zwolnienie robotników od zabezpieczenia na wypadek bezrobocia,a skarżący nie opiera swego żądania na tym przepisie.

Wskazanie w skardze na okoliczność, że w razie objęcia obowiązkiem zabezpieczenia na wypadek bezrobocia robotników dziennych, zajętych jeden lub dwa dni przy pracy, robotnicy ci uzyskiwaliby prawo żądania zasiłków z funduszu dla bezrobotnych, jest chybione wobec przepisu art. 2 cytowanej ustawy, który postanawia, że uprawnieni do korzystania z zasiłków są robotnicy, którzy co najmniej przez 20 tygodni w 12 miesiącach przed dniem zgłoszenia swego bezrobocia pozostawali w stosunku najmu pracy w zakładach, wymienionych w art. 1 ustawy.

Kierując się powyższemi rozważaniami, NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

18.

OCHRONA ZNAKÓW TOWAROWYCH.

Właściwość NTA. Znaki słowne.

1. Ani Wydział spraw spornych ani Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego nie posiadają charakteru sądów szczególnych przy rozstrzyganiu sporów o unieważnienie znaków towarowych. (Zasada prawna).

2. Obowiązujące przepisy o ochronie znaków towarowych nie dają podstawy prawnej do tego, aby zasadniczą kwestję, czy słowne znaki towarowe dwóch towarów są takie same, traktować różnie w zależności od rodzaju tych towarów.

Wyrok NTA z 30 marca 1932 l. rej. 5388/29 w sprawie firmy „J. G. Farbenindustrie A. G." w Frankfurcie n/M. przeciw Wydziałowi odwoławczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie odmowy unieważnienia rejestracji znaku towarowego.

Skarżąca firma wniosła do Urzędu Patentowego skargę o unieważnienie prawa do znaku towarowego słownego „Jotiol", zarejestrowanego na rzecz fabryki chemicznej „K. i S." w Warszawie, z powodu, że znak ten koliduje ze znakiem towarowym słownym „Jothion", zarejestrowanym na rzecz skarżącej firmy, albowiem oba znaki, służące dla tego samego gatunku towaru (preparatów farmaceutycznych), różnią się między sobą tak nieznacznie, iż mogą odbiorcę wprowadzić w błąd co do pochodzenia towaru.

Orzeczeniem z 21 czerwca 1927 Urząd Patentowy — Wydział spraw spornych oddalił skargę z tem uzasadnieniem, że powyższe znaki nie mogą być uważane za takie same, że nadają się do wskazywania różnicy ich pochodzenia z dwóch różnych przedsiębiorstw, że zatem rejestracja znaku „Jotiol" nie uchybia przepisom art. 110 p. 3, art. 112 i art. 114 ustawy z 5 lutego 1924 poz. 306 Dz. Ust.

Odwołania firmy skarżącej Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego orzeczeniem z 24 stycznia 1929 nie uwzględnił i zatwierdził orzeczenie pierwszej instancji, wobec czego firma ta wniosła skargę do NTA.

Co się tyczy przedewszystkiem podniesionego w odpowiedzi na skargę zarzutu władzy pozwanej, że NTA nie jest właściwy do rozpoznawania spraw o unieważnienie znaków towarowych, rozstrzyganych przez Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego, to wbrew wywodom władzy pozwanej NTA stwierdza, że niema wyraźnego przepisu prawnego, któryby Wydziałom tym nadawał charakter sądów szczególnych. Ale również wewnętrzny ustrój rzeczonych Wydziałów nie upoważnia do wniosku, iżby należało je uważać za organa sądowe. Jak to już bowiem NTA wyjaśnił w wyroku swym z 12 lutego 1925 l. rej. 332/24 w sprawie ze skargi Traunfellera na orzeczenie Głównej Komisji Rekwizycyjnej (Zbiór wyroków NTA, Nr. 553), w myśl zasad prawnych Państwa Polskiego, które znalazły wyraz w art. 77 Konstytucji z 17 marca 1921, istotę pojęcia sądu stanowi przedewszystkiem niezawisłość sędziów, to jest osób, biorących udział w danym składzie z głosem rozstrzygającym przy rozpatrywaniu

sprawy. Tej istotnej cechy atoli nie posiada gremjum osób, orzekających czy to w Wydziale spraw spornych, czy też w Wydziale odwoławczym Urzędu Patentowego, gdyż przeważa w niem czynnik administracji państwowej, a charakteru sądu nie nadaje temu gremjum jako całości okoliczność, że zasiada w niem jeden sędzia zawodowy, jak również, że pewne normy postępowania w tych Wydziałach zaczerpnięte są z ustawy postępowania cywilnego.

Uznając tedy zaskarżone orzeczenie za wydane przez władzę administracyjną w myśl art. 1 ustawy z 3 sierpnia 1922 poz. 400/26 Dz. Ust., NTA przystąpił do rozpatrzenia sprawy i rozważył przytem, co następuje:

Strona skarżąca podnosi między innemi zarzut, że władza pozwana przez uznanie znaku towarowego „Jotiol" za dostatecznie różniący się od znaku towarowego „Jothion" dopuściła się obrazy art. 114 ustawy z 5 lutego 1924 poz. 306 Dz. Ust., względnie art. 181 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust., jakoteż wewnętrznej sprzeczności w uzasadnieniu orzeczenia. W szczególności wywodzi strona skarżąca, że niesłuszne jest zapatrywanie władzy pozwanej, że powyższe znaki nie mogą być uważane za takie same w rozumieniu powołanego przepisu prawnego.

W tym względzie władza pozwana, uzasadniając zaskarżone orzeczenie, zaznacza, że gdy się weźmie pod uwagę same wspomniane nazwy, abstrahując od towarów, do których oznaczenia mają one służyć, to oczywiście różnica między niemi nie mogłaby być uznana za istotną, gdyż w rzeczy samej pod względem głosowym, który jest decydujący przy wszystkich znakach słownych, ogranicza się ta różnica do innego brzmienia końcówki; gdyby zatem — jak wywodzi dalej władza pozwana — chodziło nie o oznaczenie wyrobów chemicznych lub farmaceutycznych, lecz innych towarów, np. wyrobów żelaznych, skórzanych lub papierowych i t. p., to różnica między danemi znakami nie mogłaby stanowić dostatecznej podstawy do uznania ich za nie takie same.

Wobec przytoczonego wywodu zaskarżonego orzeczenia, ujawniającego zasadnicze stanowisko władzy pozwanej co do braku istotnej różnicy między słowami „Jothion" i „Jotiol" pod względem głosowym, który zdaniem tej władzy jest decydujący przy wszystkich znakach słownych, NTA uznał, że władza pozwana popadła w sprzeczność, wysuwając mimo to potrzebę ocenienia sprawy niniejszej pod innym kątem widzenia jedynie z tego powodu, że chodzi tu o środek leczniczy, zawierający w sobie jod, od którego to słowa obie nazwy pochodzą. Wprawdzie władza pozwana dla uzasadnienia takiego odmiennego traktowania niniejszej sprawy powołała się na dotychczaso-

wą praktykę własną oraz urzędów patentowych zagranicznych, atoli praktyka, o której mowa, — jak to słusznie zaznaczyła strona skarżąca już w piśmie odwoławczem, — może być materjałem do ustalenia jurysprudencji tylko o tyle, o ile ta praktyka oparta jest na należytem stosowaniu przepisów prawa do spornych faktów.

Gdy zaś obowiązujące w tej materji przepisy ustawy z 5 lutego 1924, względnie rozporządzenia z 22 marca 1928 nie dają podstawy prawnej do tego, aby zasadniczą kwestję, czy słowne znaki towarowe dwóch towarów są takie same w rozumieniu art. 114 ustawy z 5 lutego 1924, względnie art. 181 rozporządzenia z 22 marca 1928, traktować różnie w zależności od rodzaju tych towarów, przeto wskazanie na odnośną praktykę nie może posiadać siły argumentu prawnego.

Ponieważ zatem władza pozwana wbrew swemu zasadniczemu poglądowi co do braku istotnej różnicy między słowami „Jothion" i „Jotiol" stwierdziła, wszakże bez bliższego uzasadnienia prawnego, że znaki „Jothion" i „Jotiol", odnosząc się do preparatów jodu, różnią się istotnie między sobą i że wobec tego nie mogą być uważane za takie same w rozumieniu powołanego przepisu, NTA uznał, że zaskarżone orzeczenie, o ile oparte jest na powyższem stwierdzeniu władzy, nie jest prawnie uzasadnione.

W tym stanie rzeczy NTA, nie rozpatrując zasadności dalszych zarzutów skargi, uchylił zaskarżone orzeczenie w myśl powyższych rozważań, jako nieuzasadnione w ustawie.

1) Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. o ochronie wynalazków, wzorów i znaków towarowych (identyczne w wchodzących tu w grę postanowieniach z dawniejszą ustawą z 5 lutego 1924 poz. 306 Dz. Ust.) przewiduje dla pewnych spraw, szczegółowo wymienionych (unieważnienie i umorzenie praw własności przemysłowej, niektóre skargi o ustalenie i t. p.) specjalny tryb postępowania w Urzędzie Patentowym: sprawy te mogą być wszczynane jedynie na skutek skargi powodowej (o ile wchodzi w grę interes publiczny, wszczyna taką skargę Prokuratorja Generalna), rozpatrywane są w trybie postępowania kontradyktoryjnego w osobnym Wydziale spraw spornych przez kolegjum z udziałem czynnika sędziowskiego, a rozstrzygane orzeczeniami, od których służy odwołanie do Wydziału odwoławczego Urzędu; orzeczenia Wydziału odwoławczego zapadają również w postępowaniu spornem przy udziale czynnika sędziowskiego. Takie właśnie orzeczenie zostało w naszym wypadku zaskarżone do NTA. Pozwana władza zarzuciła niewłaściwość NTA, twierdząc, że tego rodzaju orzeczenia są orzeczeniami sądu szczególnego z art. 3 ustawy o NTA. Zarzutu tego Trybunał nie uwzględnił.

2) Rozstrzygnięcie to uznać należy za trafne, albowiem zaskarżalność takich orzeczeń Urzędu Patentowego wynika już z samej treści rozporządzenia z 22 marca 1928: art. 71, 157 i 210 przewidują wyraźnie skargę do NTA zarówno od orzeczeń, jak i uchwał Urzędu Patentowego; otóż orzeczeniami są według tego rozporządzenia wyłącznie rozstrzygnięcia merytoryczne Wydziału spraw spornych względnie Wydziału odwoławczego, i to właśnie w sprawach, przekazanych rozporządzeniem do postępowania procesowego (por. co do patentów art. 39_2, 48_7, 50, 51, 53, 60_2 i analo-

giczne artykuły co do wzorów i znaków — oraz art. $235_{3, 4, 7}$); wszelkie inne rozstrzygnięcia Urzędu Patentowego zapadają w formie uchwał (por. np. co do patentów art. 37_2, 41, 42, 45, 47_1, 68_2, 69 i analogiczne przepisy dla wzorów i znaków, wkońcu art. $235_{1, 4}$); dla dziedziny rozstrzygnięć Wydziału odwoławczego podkreśla tę różnicę między orzeczeniami a uchwałami specjalnie art. 235 ust. 4. Dopuszczalność skargi do NTA także od orzeczeń Urzędu Patentowego jest tedy stwierdzona wyraźnie przez samo rozporządzenie z 22 marca 1928. Wniosku tego nie osłabia zastrzeżenie, zamieszczone w powołanych artykułach 71, 157 i 210 (...„o ile ulegają zaskarżeniu do NTA"); porównanie tych artykułów z odpowiednim przepisem pierwotnego projektu ustawy (por. Druk Sejmowy Nr. 3407) stwierdza bowiem, iż chodziło tu tylko o wypadki, w których stronie, niezadowolonej z rozstrzygnięcia Urzędu Patentowego, służy prawo zwrócenia się do sądów powszechnych (por. art. 64, 67_2, 68_2, 150, 153_2, 154_2). Zresztą już niezależnie od tego, wymienienie w art. 71, 157 i 210 także orzeczeń Urzędu Patentowego musi być logicznie rozumiane jako stwierdzenie ich zasadniczej zaskarżalności do NTA: inaczej ustawa nie wspominałaby o nich wcale w związku ze skargą do Trybunału.

Prawo skargi do NTA od orzeczeń, wydawanych w trybie administracyjno-sądowym przy udziale czynnika sędziowskiego, jest zresztą stwierdzone ustawowo i w innych dziedzinach prawa administracyjnego (por. art. 7 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 706 Dz. Ust. co do orzeczeń Głównej Komisji Ziemskiej, art. 222 prawa górniczego z 29 listopada 1930 poz. 654 Dz. Ust. co do orzeczeń i uchwał Kolegjum Górniczego).

3) Motywy orzeczenia poruszają nader ciekawe zagadnienie niezawisłości sędziowskiej w odniesieniu do sądów szczególnych, zagadnienie roztrząsane już na tle głośnego ongi sporu kompetencyjnego między NTA a SN odnośnie do skarg na orzeczenia Głównej Komisji Ziemskiej (co do szczegółów por. Jerzy Stefan Langrod „Problemy sądownictwa administracyjnego", Kraków, 1928, str. 72—79). NTA w uchwale Ogólnego Zgromadzenia z 13 stycznia 1923 (streszczonej w OSP, II, str. 357 i 358) odmówił Komisjom Ziemskim charakteru sądów szczególnych dla braku u nich gwarancyj konstytucyjnych, zawartych w rozdziale IV Konstytucji. Natomiast SN w orzeczeniu Ogólnego Zgromadzenia z 24 lutego 1923 (Zbiór orzeczeń Zgromadzenia Ogólnego SN za 1922—1925, Nr. 2) uznał wspomniane komisje za sądy szczególne w rozumieniu art. 3 ust. a) ustawy o NTA, zaznaczając, że „nie stoi temu na przeszkodzie fakt nieposiadania przez członków tych komisyj niezawisłości sędziowskiej", podobnie, jak brak tej niezawisłości nie odbiera charakteru sądów szczególnych duchownym sądom konsystorskim. Spór rozstrzygnięty został w drodze ustawodawczej na rzecz właściwości NTA (por. art. 7 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 706 Dz. Ust.)— kwestja istoty sądów szczególnych pozostała otwarta. W wyroku Nr. 553 Zbioru wyroków, NTA, wysuwając na pierwszy plan gwarancję niezawisłości sędziowskiej, sformułował tezę, że w myśl zasad, których wyrazem jest art. 77 Konstytucji, niezawisłość ta stanowi „przedewszystkiem" istotę każdego sądu, zatem także każdego sądu szczególnego w rozumieniu art. 3 ust. a) ustawy o NTA. Do tej tezy NTA odwołuje się w orzeczeniach późniejszych (por. orzeczenie Nr. 621), a tak samo w orzeczeniu obecnem.

Teza ta, zgodna z wskazaniami nauki, wymagałaby wszakże — ze względu na prawo pozytywne — pewnego sprecyzowania. O jaką niezawisłość chodzi? Czy konieczna jest zawsze niezawisłość formalna, poręczona wyraźnym przepisem ustawowym (nakształt np. art. 6 ustawy z 17 lutego 1922 poz. 165 Dz. Ust., poręczającego samodzielność i niezawisłość członkom komisyj dyscyplinarnych, lub art. 208 prawa górniczego z 29 listopada 1930 poz. 654 Dz. Ust., przyznającego pełne prawa sędziow-

skie z IV rozdziału Konstytucji prezesowi i wiceprezesom Kolegjum Górniczego), czy też wystarcza niezawisłość, wynikająca z faktu, że sędzia nie pozostaje wobec Państwa w stosunku zależności, że nie jest nim organ, względnie funkcjonarjusz administracyjny, powołany do orzekania w tym właśnie, swoim charakterze?

Sprawa jest doniosła dlatego, że gwarancje konstytucyjne, zawarte w rozdziale IV Konstytucji, odnoszą się bezpośrednio do sądów państwowych, a ściślej jeszcze (mimo wyrazu „wszelkich" w art. 75) do sądów powszechnych-zwyczajnych (por. Wróblewski w zbiorowem dziele „Nasza Konstytucja", Kraków, 1922, str. 84; por. też Gołąb, Ustrój sądów powszechnych, Warszawa, 1929, str. 13); innym sądom względnie sędziom gwarancje te zapewnione zostały w pełnym, czy ograniczonym, zakresie ustawami specjalnemi (prezesi i sędziowie NTA, prezesi i członkowie Trybunału Kompetencyjnego, członkowie Trybunału Stanu, sędziowie sądów wojskowych). Z drugiej wszakże strony istnieje — obok tych sądów o ustawowo poręczonej niezawisłości sędziowskiej — szereg organów niepaństwowych, które z mocy ustaw państwowych wykonują w zastępstwie sądów powszechnych orzecznictwo w charakterze sądów szczególnych. Pomijając nie wchodzące tu w grę sądy korporacyjne (por. co do nich wyrok NTA z 18 grudnia 1926 l. rej. 1456/25, Zbiór wyroków Nr. 1082) oraz sądy duchowne (por. wyroki SN, Zbiór orzeczeń Izby I, Nr. 172/1926 i 239/1931), wspomnieć należy przykładowo o sądzie polubownym dla ubezpieczenia pensyjnego we Lwowie, uznanym na tle art. 45 § 1 prawa o ustroju sądów powszechnych za sąd szczególny w orzeczeniu Ogólnego Zgromadzenia Trybunału Kompetencyjnego z 24 maja 1930 l. rej. 28/29 (patrz Gaz. Sąd. Warsz., 1930, str. 643), o analogicznych zupełnie sądach rozjemczych dla Zakładu ubezpieczeń od wypadków we Lwowie (rozporządzenie z 28 maja 1923 poz. 749 Dz. Ust.), o organach wyrokujących w sprawach ubezpieczeń społecznych na obszarze województw zachodnich, (izby wyrokujące Wyższych Urzędów ubezpieczeń), które — aczkolwiek są właściwie władzami administracyjnemi, pozbawionemi ustawowej niezawisłości (por. Fenichel, Kodeks ubezpieczeń społecznych, str. 81, 150, 151) — uznane zostały, o ile chodzi o sprawy, rozstrzygane przez nie w trybie spornym, za sądy szczególne przez sam NTA (por. wyrok Nr. 242 A). Tem bardziej odnosi się to do orzekających wyrokiem Izb Trybunału dla spraw ubezpieczeń społecznych (patrz rozporządzenie Ministra b. dzielnicy pruskiej z 10 stycznia 1921 Dz. Urz. Min. b. dz. pr. Nr. 5/21 poz. 24 i z 1 listopada 1921 poz. 110/22 Dz. Ust.).

Wymieniłem przykładowo kilka takich organów orzekających, których charakterem zajmowały się sądy najwyższe; analogicznych organów wyliczyćby można więcej. Nie mają one ustawowo zapewnionej niezawisłości, a przecież odmówić im charakteru sądów szczególnych w znaczeniu art. 3 ust. a) ustawy o NTA niepodobna. Sprzeciwiałyby się temu także motywy do tej ustawy (por. Druk Sejmu Ustawod. Nr. 3323), które przy art. 3 wymieniają przykładowo sądy duchowne i karno-skarbowe, zatem sądy, które nie posiadają, względnie nie posiadały, ustawowych gwarancyj niezawisłości. Uwagi powyższe uzasadniają wniosek, że niezawisłość sędziowska, jako istota każdego sądu szczególnego, nie może być w świetle prawa pozytywnego interpretowana w znaczeniu niezawisłości konstytucyjnej, poręczonej ustawowo, że owszem należy uznać ją za istniejącą także wtedy, gdy — mimo braku gwarancji formalnej — organ orzekający jest faktycznie od władzy administracyjnej niezależny.

W rezultacie warunkiem uznania organu orzekającego za sąd szczególny w rozumieniu art. 3 ust. a) ustawy o NTA będzie — z punktu widzenia jego niezawisłości — nie tyle pozytywne stwierdzenie, iż organ ten ma zapewnioną niezawisłość w sądzeniu, ile raczej negatywne ustalenie, że w jego składzie zależny czynnik administracyjny nie ma przewagi nad czynnikiem — prawnie lub faktycznie — niezależnym.

Jest to zresztą, zdaje się, droga, po której postępuje sam NTA, skoro w rozwinięciu swej tezy uzasadnia odmowę uznania Urzędu Patentowego względnie Głównej Komisji Rekwizycyjnej za sąd szczególny przewagą w odnośnych kolegjach czynnika administracyjnego.

Dr. Stanisław Hillbricht

19.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uchylanie decyzyj, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej.

Orzeczenie, wydane bez jakiejkolwiek podstawy materjalno-prawnej, może być na zasadzie art. 101 p. b) rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem (poz. 341/28 Dz. Ust.) uchylone nawet w razie, gdy nie jest pod względem formalno - prawnym wadliwe. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 2 marca 1932 l. rej. 4445/30 w sprawie Zakładu Ubezpieczenia od wypadków, Oddział w Łodzi, przeciw Ministerstwu Pracy i Opieki Społecznej w przedmiocie ubezpieczenia od wypadków pracowników trzech gimnazjów Towarzystwa Żydowskich Szkół Średnich w Łodzi.

Oddział łódzki Zakładu Ubezpieczenia od wypadków orzeczeniami z 17 listopada 1928, 19 listopada 1928 i 20 listopada 1928, powołując się na ustawę o ubezpieczeniu od wypadków w brzmieniu, zmienionem ustawą z 7 lipca 1921 poz. 413 Dz. Ust., na ustawę z 30 stycznia 1924 poz. 148 Dz. Ust. i na § 1 rozporządzenia ministerjalnego z 15 czerwca 1925 poz. 492 Dz. Ust., uznał trzy gimnazja w Łodzi, należące do Towarzystwa żydowskich Szkół Średnich w Łodzi, za podlegające obowiązkowi ubezpieczenia od wypadków, zaliczył je od dnia 1 lipca 1925 do klasy 2 kategorji A niebezpieczeństwa i wymierzył opłaty ubezpieczeniowe za czas od 1 stycznia 1926 do 31 grudnia 1927.

Towarzystwo wniosło sprzeciw przeciw powyższym orzeczeniom Zakładu Ubezpieczenia, a Urząd Wojewódzki w Łodzi decyzją z 4 października 1929 odrzucił ten sprzeciw, jako spóźniony. Ministerstwo Pracy i O. S. orzeczeniem z 15 kwietnia 1930 nie uwzględniło odwołania Towarzystwa od decyzji Urzędu Wojewódzkiego, zarazem jednak, powołując się na § 48 ustawy o ubezpieczeniu od wypadków, uchyliło w trybie nadzoru orzeczenia Zakładu Ubezpieczenia od wypadków, jako nieważne. W uzasadnieniu tego uchylenia Ministerstwo podniosło, że Zakład, uznając gimnazja, o których mowa, za podlegające

ubezpieczeniu, wyszedł z założenia, iż one są przedsiębiorstwami, prowadzonemi w sposób przemysłowy w rozumieniu § 5 ust. 2 rozporządzenia ministerjalnego z 19 grudnia 1921 poz. 27/22 Dz. Ust., t. j. przedsiębiorstwami, prowadzonemi samoistnie, ciągle i celem osiągnięcia zysku, a tymczasem gimnazja powyższe za przedsiębiorstwa takie uważane być nie mogą, gdyż ze statutu Towarzystwa żydowskich Szkół Średnich w Łodzi okazuje się, że nie są one obliczone na zysk. Gdy zaś pozatem — brzmi dalej orzeczenie Ministerstwa — niema innej podstawy prawnej, na której możnaby oprzeć obowiązek ubezpieczenia od wypadków wymienionych zakładów naukowych, należy uznać, że Zakład Ubezpieczenia od wypadków nie miał żadnej podstawy prawnej do ubezpieczenia tychże zakładów, wobec czego orzeczenia Zakładu były od początku dotknięte tak poważnemi wadami, że pociągnęło to za sobą nieważność tych orzeczeń tak, że na ich podstawie nie mogły powstać dla nikogo żadne prawa ani obowiązki.

Na to orzeczenie ministerjalne wniósł Zakład Ubezpieczenia od wypadków, Oddział w Łodzi, skargę do NTA. Skarżący zakład wywodzi, że orzeczenia jego z 17, 19 i 20 listopada 1928 zostały wydane prawidłowo pod względem formalnym, nie są dotknięte żadną bezwzględną nieważnością, uprawomocniły się formalnie oraz nie powodują żadnej szkody dla interesu publicznego i że wobec tego Ministerstwo nie było władne do uchylenia tychże orzeczeń w trybie nadzoru, gdyż NTA ustalił w wyrokach z 10 grudnia 1923 l. rej. 914/23 i z 22 kwietnia 1926 l. rej. 402/24, że uchylenie z urzędu przez władzę nadzorczą orzeczenia prawomocnego dopuszczalne jest tylko w razie, gdy orzeczenie jest bezwzględnie nieważne i powoduje szkodę dla interesu publicznego i że niedopuszczalna jest ingerencja władzy nadzorczej w stosunku do orzeczeń, normujących prawa stron, jeżeli orzeczenie takie pochodzi od władzy kompetentnej i uprawomocniło się, a tylko przy wydaniu go, według zapatrywania władzy nadzorczej, mylnie zastosowano obowiązujące prawo.

NTA rozważył, co następuje:

Jak okazuje się z §§ 9 i 48 ustawy o ubezpieczeniu od wypadków, Zakład Ubezpieczenia od wypadków oraz jego oddziały podlegają nadzorowi państwowemu, który sprawują władze administracji ogólnej II instancji oraz Ministerstwo Pracy i O. S. Zakresu tego nadzoru w wymienionej ustawie nie określono. Dla oceny rozciągłości jego miarodajne są wobec tego ogólne zasady postępowania administracyjnego, a zatem od dnia wejścia w życie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. o postępowaniu administracyjnem, t. j. od 1 lipca 1928 postanowienia tegoż rozporządzenia. Ponieważ zaskarżone orzeczenie wydano już po powyższym

dniu, przeto bezcelowe jest powoływanie się skarżącego Zakładu na zasady dopuszczalności uchylenia orzeczeń w drodze nadzoru, ustalone we wspomnianych w skardze wyrokach Trybunału z 10 grudnia 1923 i 22 kwietnia 1926. Wyroki te bowiem mają na względzie stan prawny, który istniał przed wejściem w życie rozporządzenia z 22 marca 1928.

W art. 101 tego rozporządzenia przyznano władzy nadzorczej prawo uchylania w trybie nadzoru z urzędu, bądź z własnej inicjatywy, bądź na skutek zażalenia, jako nieważnych, decyzyj, w tym artykule określonych, i w punkcie b) zaliczono do nich decyzje, wydane bez jakiejkolwiek podstawy prawnej. Jaką decyzję należy przytem uważać za wydaną bez jakiejkolwiek podstawy prawnej, a w szczególności, czy decyzją taką jest tylko decyzja, której brak podstawy prawnej tak pod względem formalno-prawnym, jak i pod względem materjalno-prawnym, tego w rozporządzeniu, o którem mowa, bezpośrednio nie określono. Pośrednio wynika jednak z art. 101, że do uchylenia decyzyj, określonych w punkcie b) tegoż artykułu, wystarcza już tylko brak podstawy materjalno-prawnej. Jeżeli bowiem prawodawca upoważnił w tym artykule władzę nadzorczą do uchylania orzeczeń nietylko na skutek zażalenia, lecz i z własnej inicjatywy, to kierował się niewątpliwie interesem publicznym. Ten zaś interes — jak to z istoty jego wynika — ma na względzie przedewszystkiem zgodność orzeczeń z prawem naterjalnem i z tego powodu wchodzi w rachubę w równej mierze tak przy orzeczeniach, wydanych prawidłowo pod względem formalnym, jak i przy orzeczeniach formalnie wadliwych. Wobec tego zarzut, podniesiony przez skarżący Zakład, że orzeczenia jego z 17, 19 i 20 listopada 1928 zostały wydane prawidłowo pod względem formalnym, nawet gdyby prawidłowość ta miała miejsce w rzeczywistości, sam przez się nie stanowi jeszcze podstawy do uznania, że uchylenie tychże orzeczeń przez Ministerstwo jest niezgodne ze wspomnianym już wyżej kilkakrotnie art. 101.

Niezgodność ta mogłaby mieć miejsce tylko w tym razie, gdyby orzeczenia skarżącego Zakładu miały jakiekolwiek oparcie w prawie materjalnem, a zatem tylko w tym razie, gdyby niezależnie od wszelkich kwestyj prawa formalnego należało uznać, że pracownicy gimnazjów Towarzystwa Żydowskich Szkół Średnich podlegają obowiązkowi ubezpieczenia bądź na podstawie materjalno-prawnej, przytoczonej w orzeczeniach skarżącego Zakładu, bądź na innej, w orzeczeniach tych nie przytoczonej, podstawie materjalno-prawnej. Gdy jednak skarżący Zakład w piśmie z 13 stycznia 1930 sam przyznał, że pracownicy wymienionych gimnazjów obowiązkowi ubezpieczenia nie podlegają, i w związku z tem wniósł nawet o uchylenie skuteczności

swoich orzeczeń pro futuro, przeto Ministerstwo było uprawnione do uchylenia tychże orzeczeń. Legalności tego uchylenia nie stoi bynajmniej na przeszkodzie okoliczność, że orzeczenia skarżącego Zakładu formalnie uprawomocniły się, gdyż według art. 101 władza nadzorcza może uchylić k a ż d ą decyzję, wydaną bez jakiejkolwiek podstawy prawnej, a zatem także formalnie prawomocną decyzję, wydaną bez jakiejkolwiek podstawy prawnej.

Na zarzut wreszcie skarżącego Zakładu, że zaskarżonem orzeczeniem naruszono art. 100 i 102 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem, należy zaznaczyć, że postanowienia, zawarte w tych artykułach, nie ograniczają w niczem prawa uchylania decyzyj, ustanowionego w art. 101 punkt b) tegoż rozporządzenia.

Kierując się temi rozważeniami, należało oddalić skargę, jako nieuzasadnioną.

Uchwalona do wyroku tego zasada prawna nie oddaje należycie myśli i zapatrywań prawnych, wypowiedzianych w motywach wyroku, a te, pomimo całej sympatji dla zajętego w konkretnej sprawie stanowiska i uznania dla trafności rozstrzygnięcia samego zagadnienia ubezpieczeniowego, uznać należy za idące stanowczo za daleko w wykładni uprawnień władzy z art. 101 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem. Utrwalenie się praktyki administracyjnej oraz judykatury Trybunału w tym kierunku stanowić mogłoby poważne niebezpieczeństwo dla porządku i stałości stosunków prawnych.

Wymienione wyżej rozporządzenie, owoc kilkoletnich narad i konferencyj, jest niewątpliwie dużą zdobyczą dla zabezpieczenia praw obywatela Państwa i zagwarantowania mu możliwości obrony przed wszelką samowolą władz. Wzorowało się ono z jednej strony na wydanej już poprzednio austrjackiej ustawie ogólnej o postępowaniu administracyjnem z 21 lipca 1925 Nr. 274 Dz. Ust. Zw., z drugiej zaś strony korzystało z wielu zasad, wypowiedzianych w licznych wyrokach NTA, który, wobec braku norm pisanych, kierował się w swej judykaturze, jak się wyrażał, „ogólnemi zasadami postępowania". Z uwagi na to nie należy i obecnie, jak to czyni omawiany wyrok, pomijać zasad, wypowiedzianych w wyrokach, wydanych przed wejściem w życie rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem, bo rozporządzenie to naogół starało się ująć i skodyfikować tezy, ustalone już w judykaturze Trybunału. Dążyć raczej należy do powiązania tych obu okresów, przed wydaniem rozporządzenia i po jego wejściu w życie, a judykatura poprzednia przyczynić się może w wielu wypadkach do lepszego zrozumienia i trafniejszej wykładni samego rozporządzenia.

Kwestja prawomocności w sprawach administracyjnych jest zagadnieniem szczególnie trudnem do rozwiązania. Z jednej strony chodzić musi o możliwe zagwarantowanie bezpieczeństwa prawnego i nabytych praw, z drugiej jednak strony nie można bezwzględnie zamknąć możności władzy usunięcia stanu bezprawnego, zwłaszcza, że ma się do czynienia nie z prawami prywatnemi jednostek, lecz także z interesem publicznym. Zdaje mi się, że problem ten, na którego temat możnaby dużo pisać, cytując zdania rozmaite całego szeregu teoretyków prawa administracyjnego, rozwiązany został szczęśliwie w naszych przepisach o postępowaniu administracyjnem, ale z zastrzeżeniem, że zastosujemy do nich należytą wykładnię. Odróżnić należy mianowicie przypadki uchylenia decyzyj władzy, o których mowa w artykułach 99, 100 i 102, od uchylenia, przewidzianego w art. 101. Gdy w tamtych przypadkach

władza uchyla orzeczenie, wydane ważnie i mające pełną moc prawną, to w przypadkach, o których mowa w art. 101, następuje uchylenie decyzji jako nieważnej, czyli inaczej stwierdzenie jej nieważności. Wyliczenie w pięciu punktach warunków, w których władza nadzorcza może stwierdzić nieważność wydanej decyzji, wyczerpuje, zdaniem mojem, pojęcie t. zw. bezwzględnej nieważności, o której mówiły wyroki Trybunału, wydane przed wejściem w życie rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem i to nietylko te dwa, zacytowane w omawianym wyroku, ale i szereg innych (np. z 26 listopada 1923 l. rej. 553/22, z 2 czerwca 1925 l. rej. 2007/23, Zbiór wyroków NTA Nr. 198 i 694, i t. d.).

Analogiczne postanowienie do przepisu art. 101 zawiera ustęp 4 § 68 austrjackiej ustawy o postępowaniu administracyjnem. Różnica polega tylko na tem, że w austrjackiej ustawie pominięto punkt b) naszego art. 101. W uzasadnieniu projektu rządowego i projektu komisji podniesiono, że w przyszłości ustawodawca przy normach, czy to formalnych, czy dotyczących prawa materjalnego, jeżeli będzie je uważał za mające szczególne znaczenie, będzie mógł zastrzec wyraźnie nieważność w razie ich niezachowania.

Zdaje mi się, że i postanowienie punktu b) art. 101 rozumieć należy również tylko pod kątem t. zw. bezwzględnej nieważności, a więc stosować je do przypadków, gdy zastosowano przepisy już nie obowiązujące lub obowiązujące tylko w innej części kraju i t. p., a nie powinno się go rozciągać na przypadki, gdy władza zastosowała tylko mylną, a choćby nawet zupełnie błędną, wykładnię do istniejących i obowiązujących przepisów. Na tem stanowisku stanął zresztą i NTA w wyroku swoim z 18 grudnia 1930 l. rej. 1197/29 (por. Gaz. Adm. i Pol. Państw., 1931, Nr. 2). Dr. Jerzy Stefan Langrod w pracy p. t. „Res iudicata w procesie administracyjnym" wypowiada również zdanie, że art. 101 zawiera taksatywne wyliczenie przypadków bezwzględnej nieważności. Podnosi on też, że wśród wyliczonych 5 punktów brak jednej ważnej przyczyny, uznawanej dotychczas przez judykaturę Trybunału za przyczynę bezwzględnej nieważności, a mianowicie wadliwości postępowania.

Poruszony w omawianym obecnie wyroku wzgląd na interes publiczny znalazł w rozporządzeniu wyraz w postanowieniu art. 102 o prawie władzy naczelnej uchylenia każdej prawomocnej decyzji, ale tylko wówczas, gdy zagrożone jest życie lub zdrowie ludzkie, albo też gdy chodzi o odwrócenie ciężkich szkód dla gospodarstwa społecznego. W tych też wypadkach zastrzeżono stronie dotkniętej prawo żądania odszkodowania. Dążenie do zgodności orzeczeń władz z prawem obowiązującem materjalnem, co podnosi omawiany wyrok, leży niewątpliwie w interesie publicznym, ale rozszerzenie pojęcia decyzji, wydanej bez jakiejkolwiek podstawy prawnej (art. 101 lit. b), na przypadki, w których władza niższa zastosowała tylko błędną wykładnię istniejącego przepisu prawnego, byłoby poderwaniem bezpieczeństwa i porządku prawnego, sprzecznem, zdaniem mojem, z interesem publicznym. W tej kolizji powyższych dwóch względów uważam za mniejsze zło pozostawienie w mocy decyzji błędnej, jeżeli dopuszczono do jej uprawomocnienia. Uwagi te dotyczą, rzecz prosta, tylko spraw, w których strony lub osoby inne nabywają z mocy decyzji jakieś prawa, czyli przypadków, w których chodzi o akty, orzekające o prawach stron, (Tezner nazywa to „Parteisachen") i sądzę, że art. 101 tylko takie sprawy miał na myśli. Wyraźniej występuje to w ustawie austrjackiej, która postanowienia art. 99—102 naszego rozporządzenia pomieściła w jednym paragrafie 68-ym.

Dr. Jan Morawski

20.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uchylanie decyzyj, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej.

Władza nadzorcza nie jest pozbawiona przysługującego jej w myśl art. 101 p. b) rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem (poz. 341/28 Dz. Ust.) uprawnienia do uchylenia w trybie nadzoru wydanej bez jakiejkowiek podstawy prawnej decyzji, jedynie z powodu, iż o tej decyzji powzięła wiadomość przy sposobności wniesienia przez stronę odwołania. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 23 kwietnia 1932 l. rej. 4523/30 w sprawie Heleny Orzechowskiej przeciw Komendzie Głównej Policji Państwowej w przedmiocie pensji wdowiej.

Dominik Orzechowski, urodzony w r. 1894, wstąpił do służby w żandarmerji polowej Dowództwa Ekspozytury Żandarmerji w Brodach 1 czerwca 1919, a przyjęty następnie na służbę do Policji Państwowej z dniem 1 maja 1920 i zwolniony z niej na własną prośbę z dniem 15 września 1921, został z dniem 16 listopada 1921 ponownie przyjęty w charakterze posterunkowego; zmarł 15 czerwca 1924. Pozostała wdowa Helena Orzechowska wniosła 4 lipca 1924 prośbę z daty Podkamień 30 czerwca 1924 o przyznanie dla niej i dzieci „pensji miesięcznej w myśl istniejących przepisów“, w załatwieniu której Komenda Policji Państwowej IX Okręgu w Tarnopolu decyzją z 7 listopada 1924 w porozumieniu z Izbą Skarbową we Lwowie przyznała jej w myśl art. 76 ustawy emerytalnej z 11 grudnia 1923 poz. 46/24 Dz. Ust. jednorazową odprawę w wysokości połowy kwoty rocznego uposażenia ś. p. Orzechowskiego, zaznaczając zarazem, iż z tytułu służby zmarłego męża nie przysługują jej żadne inne pretensje do Skarbu Państwa.

Podania Orzechowskiej o przyznanie pensji wdowiej w drodze łaski Komendant Wojewódzki Policji Państwowej decyzją z 23 października 1929 nie uwzględnił z uwagi na to, iż zmarły nie posiadał 10- względnie 5-letniego okresu służby państwowej lub zawodowej wojskowej, uzasadniającej prawo do zaopatrzenia emerytalnego.

W odwołaniu na tę decyzję skarżąca zarzuciła, iż śmierć męża nastąpiła po 5-letniej służbie z powodu trwałej choroby, nabytej bez własnej winy po wstąpieniu do służby; do wysługi emerytalnej należało zaś wliczyć: 1) służbę wojskową w czasie wojny od 1 listopada

1915 do listopada 1918 podwójnie w ilości 6 lat; 2) służbę w żandarmerji polowej od listopada 1918 do listopada 1920 podwójnie — 4 lata; 3) służbę w Policji Państwowej od listopada 1920 do 15 czerwca 1924 w ilości 3 lat 6 miesięcy 15 dni; razem 13 lat 6 miesięcy 15 dni.

Zaskarżonem obecnie do NTA orzeczeniem z 4 kwietnia 1930 Komenda Główna Policji Państwowej pozostawiła prośbę skarżącej o przyznanie zaopatrzenia emerytalnego bez rozpatrzenia z uwagi na prawomocność orzeczenia Komendy Okręgowej Policji Państwowej z 7 listopada 1924, przeciw któremu Orzechowska nie wniosła zażalenia w ustawowym terminie.

W skardze do NTA skarżąca zarzuca, iż mąż jej nabawił się przeziębienia podczas obławy na bandytów, które spowodowało śmierć, że zatem bez względu na czas służby roszczenie jej jest uzasadnione po myśli art. 9 p. 2 a) i art. 60 ustawy emerytalnej z 1923 r.; w każdym zaś razie posiadał zmarły, prócz służby wojskowej, przeszło 5 lat służby państwowej, do której nadto należałoby w myśl art. 11 i 12 doliczyć 10 lat. Powoływanie się na prawomocność orzeczenia z 7 listopada 1924 jest — zdaniem skargi — niedopuszczalne, gdyż przedewszystkiem orzeczenie to nie zawierało pouczenia o środkach prawnych, a ponadto nie wspomina wogóle o pensji wdowiej i sierocej i nie zawiera żadnego uzasadnienia odmowy; władza pozwana zaś była obowiązana rozpatrzeć merytorycznie odwołanie skarżącej.

Pozwana władza w odpowiedzi na skargę powołuje się na prawomocność orzeczenia z 7 listopada 1924.

NTA rozważył, co następuje:

W myśl art. 76 ustawy emerytalnej z 11 grudnia 1923 poz. 46/24 Dz. Ust., wdowa po funkcjonarjuszu państwowym, względnie zawodowym wojskowym, który zmarł w czynnej służbie przed uzyskaniem prawa do emerytury, otrzymuje jednorazową odprawę w wysokości półrocznego uposażenia zmarłego męża. Skoro zatem w decyzji z 7 listopada 1924, załatwiającej podanie skarżącej o wymierzenie pensji emerytalnej, przyznano skarżącej jedynie odprawę z wyraźnem powołaniem się na przepisy art. 76 i zaznaczeniem, iż jej z tytułu służby męża nie przysługują żadne inne pretensje do Skarbu Państwa, to tem samem mieści się we wspomnianej decyzji orzeczenie, odmawiające stałego zaopatrzenia emerytalnego ze względu, iż zmarły mąż nie nabył prawa do emerytury. Wprawdzie brak bliższego uzasadnienia odmowy stanowił wadliwość postępowania, jednak wadliwości tej Orzechowska nie zaskarżyła we właściwym trybie i terminie, przyczem Trybunał zaznacza, iż, w myśl ust. 4 art. 6 ustawy o środkach prawnych od orzeczeń władz administracyjnych z 1 sierpnia 1923 poz. 712 Dz. Ust., skarżącej służyło prawo domaga-

nią się we właściwym terminie uzupełnienia decyzji przez władzę pouczeniem co do przysługujących jej środków prawnych. Ponieważ jednak skarżąca kroku tego zaniechała, przeto wobec przedstawionego stanu rzeczy przyjąć należy, iż powołana decyzja, odmawiająca emerytury, urosła swego czasu w moc prawa, a wszelkie zarzuty skargi w tym kierunku okazują się bezpodstawnemi.

Przechodząc do dalszego zarzutu skargi, iż pozwana władza winna była rozpatrzeć merytorycznie odwołanie skarżącej, Trybunał uznaje, iż zarzut ten nie znajduje w przepisach ustawowych uzasadnienia. Z akt wynika, iż pozwana władza w zaskarżonem orzeczeniu stwierdziła, że władza I instancji nie była uprawniona do wydania nowego orzeczenia dla braku jakichkolwiek podstaw do rewizji poprzedniej decyzji, względnie do wznowienia postępowania. A gdyby zresztą przyjąć, iż wspomnianą decyzją Komendy Wojewódzkiej Policji Państwowej z 23 października 1929 zostało postępowanie wznowione, to wobec okoliczności, iż do wznowienia postępowania nie było żadnej podstawy prawnej w rozumieniu art. 95 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej o postępowaniu administracyjnem z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., gdyż sprawa zaopatrzenia wdowiego i sierocego — jak wyżej wywiedziono — była już przedmiotem prawomocnej decyzji z 7 listopada 1924, a skarżąca w podaniu ograniczyła się jedynie do prośby o to zaopatrzenie w drodze łaski, to pozwana władza, korzystając z uprawnień, przewidzianych w art. 101 lit. b), była uprawniona do uchylenia tej decyzji, jako wydanej bez jakiejkolwiek podstawy prawnej.

W konkluzji powyższych wywodów nie mógł się Trybunał w zaskarżonem orzeczeniu dopatrzeć naruszenia ustawy, względnie wadliwości postępowania, wobec czego, nie wchodząc w rozpatrywanie dalszych zarzutów skargi, jako w tym stanie rzeczy nieistotnych, skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

Art. 101 rozporządzenia z 22 marca 1928 jest skonstruowany wadliwie, gdyż okoliczności, wymienione w punktach a) do e) czynią odnośną decyzję „nieważną", a tem samem jej uchylenie nie powinno być pozostawione uznaniu władzy nadzorczej (władza „może" uchylić). Nasze postępowanie administracyjne stoi przecież na stanowisku podziału aktów na nieważne (ex tunc) i zaskarżalne (ex nunc). Gdyby nawet co do punktów a) do d) mogły zachodzić jakiekolwiek wątpliwości (a trudno przypuścić, by uznaniu władzy było pozostawione uchylenie, czy nieuchylenie decyzji, która „w razie wykonania wywołałaby przestępstwo sądowo-karne"), to wszelkie wątpliwości usuwa punkt e). Skoro bowiem decyzja jest obarczona wadliwością, „powodującą nieważność na mocy wyraźnego przepisu prawa", to w tym wypadku władza nadzorcza już w każdym razie „musi", a nie tylko „może", ją uchylić.

Zasadą prawna, uchwalona przez NTA w sprawie Orzechowskiej, stojąc na stanowisku dosłownego brzmienia art. 101, mówi o „uprawnieniu" do uchylenia w trybie nadzoru.

Zasada ta rozważa, czy władza nadzorcza nie może być pozbawiona tego uprawnienia wskutek tego, że o nieważnej decyzji dowiedziała się dopiero przy sposobności wniesienia przez strony środka prawnego, innemi słowy, czy władza nadzorcza nie jest obowiązana wejść w ocenę środka prawnego, wniesionego przeciw decyzji nieważnej, a więc poddać decyzję nieważną ocenie prawnej z pominięciem tego momentu, że jest ona obarczona nieważnością. (Rozumie się samo przez się, że jest tu mowa o środku prawnym, który ma za przedmiot inne zarzuty przeciw decyzji, aniżeli zarzut nieważności, gdyż w tym ostatnim wypadku taki zarzut musiałby być poczytany za równoznaczny z „zażaleniem", które w myśl art. 101 daje władzy nadzorczej podstawę do ingerencji).

Idąc dalej śladem rozumowania Trybunału, możnaby postawić pytanie: czy środek prawny, wniesiony przeciw decyzji nieważnej, a nie zawierający zażalenia z powodu nieważności, lecz opierający się na innych zarzutach (czyli traktujący decyzję nie jako „nieważną", lecz jako „zaskarżalną") nie pozbawia władzy prawa (obowiązku?) uchylenia decyzji nieważnej z tytułu jej nieważności, innemi słowy, czy nie pozbawia de facto samej decyzji cech nieważności, skoro ta nieważność nie może być zrealizowana w formie uchylenia tejże decyzji właśnie z tytułu jej nieważności?

Takich konsekwencyj ustawodawca oczywiście ani nie wysnuł, ani wysnuć nie zamierzał i nie mógł. Należy zauważyć, że w myśl art. 101 uchylenie decyzji w trybie nadzoru następuje nietylko na skutek zażalenia, lecz także z własnej inicjatywy władzy, tem samem brak odpowiedniego żądania zgłoszonego przez stronę, a nawet ewentualnie wyraźne zrzeczenie się zarzutu nieważności, żadnej roli nie odgrywa.

Teza NTA wydaje się zatem słuszną.

Jeżeli chodzi o sam wyrok i jego uzasadnienie, to NTA przyjął, że decyzja z 7 listopada 1924 stała się prawomocną, gdyż skarżąca ani nie zaskarżyła tej decyzji, ani nie skorzystała z przysługującego jej (zdaniem NTA) prawa domagania się uzupełnienia decyzji pouczeniem o środkach prawnych.

Motywując rzecz w ten sposób, NTA: a) pominął ciekawą kwestję, iż ustawa z 1 sierpnia 1923 o „środkach prawnych od orzeczeń władz administracyjnych" w art. 6 nie przewiduje żadnego „właściwego terminu" dla dodatkowego żądania pouczenia o środkach prawnych (w odróżnieniu od art. 77 rozporządzenia z 22 marca 1928 o postępowaniu administracyjnem); b) przeoczył, że ustawa o środkach prawnych z r. 1923 nie stosuje się wyraźnie do postępowania przed urzędami Policji Państwowej, gdyż ustawa ta w myśl art. 1 wylicza wyraźnie, kogo należy rozumieć przez „władzę administracyjną" w rozumieniu tej ustawy; c) przeoczył, że ustawa emerytalna zawiera własne przepisy o środkach prawnych (art. 33 ustawy emerytalnej).

Przedmiotem wyroku NTA była skarga, w której Orzechowska podniosła zarzut:

1) formalny — nieprawomocności orzeczenia z 7 listopada 1924,

2) materjalny — że: a) mąż jej umarł z powodu przeziębienia, wskutek czego, jej zdaniem, ma do niego zastosowanie art. 9 p. 2 a) i art. 60 ustawy emerytalnej; b) że w każdym razie posiadał on przeszło 5 lat służby państwowej, do której w myśl art. 11 i 12 należałoby jeszcze doliczyć 10 lat.

NTA zajął się wyłącznie stroną formalną, przechodząc do porządku dziennego nad zarzutami merytorycznemi, a zwłaszcza nad zarzutem, iż zmarły posiadał ponad 5 lat służby, który to zarzut był podniesiony poprzednio w postępowaniu administracyjnem. Z obliczenia okazuje się, że zarzut ten jest słuszny, gdyż Orzechowski posiadał istotnie ponad 5 lat służby, o ile w myśl obowiązujących przepisów służbę

w żandarmerji polowej policzy się mu podwójnie. Tem samem NTA, chociaż wyraźnie tego nie powiedział, stanął na stanowisku, iż orzeczenie formalnie prawomocne w sprawach emerytalnych jest niewzruszalne, nawet chociażby, jak w niniejszym wypadku, nie przyznano zaopatrzenia emerytalnego komuś, komu to zaopatrzenie niewątpliwie należało się.

NTA, rozpatrując rzecz wyłącznie pod względem formalnym, uznał orzeczenie z 7 listopada 1924 za prawomocne zgodnie z twierdzeniem, przyjętem przez władzę II instancji. Motywując to stanowisko, NTA oparł się na dwóch momentach:

a) że władza I instancji nie była uprawniona do wydania nowego orzeczenia dla braku jakichkolwiek podstaw do rewizji poprzedniej decyzji, względnie do wznowienia postępowania. Tem samem NTA stanął na stanowisku, że orzeczenie z 23 października 1929 jest dalszym ciągiem orzeczenia z 7 listopada 1924 in eadem re i contra eandem personam;

b) że gdyby nawet przyjąć, iż decyzją z 23 października postępowanie zostało wznowione, to, wobec braku podstawy prawnej dla wznowienia postępowania, władza II instancji była uprawniona decyzję tę, jako nieważną (bo wydaną „bez jakiejkolwiek podstawy prawnej"), uchylić.

Drugi moment, przytoczony przez NTA, nie ma żadnego znaczenia prawnego. Okoliczność bowiem, że władza nie uczyniła czegoś, do czego była uprawniona (t. j. nie uchyliła decyzji, jako nieważnej), nie może wchodzić wogóle w rachubę przy uzasadnieniu wyroku.

Pozostaje zatem moment pierwszy, t. j., że orzeczeniem z 7 listopada 1924 sprawa została załatwiona prawomocnie i wskutek tego orzeczeniem z 23 października 1929 została wznowiona bez żadnej podstawy prawnej.

Są dwie możliwości: albo, że orzeczenie z 23 października 1929 w stosunku do orzeczenia z 7 listopada 1924 oznacza wznowienie sprawy, — albo, że orzeczenie z 23 października jest orzeczeniem w sprawie zupełnie nowej.

NTA przyjął, że orzeczenie z 23 października 1929 jest wznowieniem postępowania w tej samej sprawie. Ten punkt widzenia NTA nie wydaje się słusznym, ponieważ pierwsze podanie petentki (z r. 1924) dotyczyło „przyznania pensji miesięcznej w myśl istniejących przepisów", gdy drugie jej podanie dotyczyło „przyznania pensji wdowiej w drodze łaski". Są to dwie zupełnie różne sprawy. Pierwszej dotyczy art. 76 ustawy emerytalnej, drugiej art. 8. Do załatwienia pierwszej są kompetentne urzędy Policji Państwowej, załatwienie drugiej leży w kompetencji Prezydenta Rzeczypospolitej.

W konkluzji należy raczej przyjąć, że drugie podanie petentki dotyczyło sprawy zupełnie odrębnej. Sądząc z treści wyroku, Komenda Okręgowa nie nadała podaniu o przyznanie zaopatrzenia w drodze łaski właściwego biegu w myśl ustawy emerytalnej, lecz traktując to podanie jako dalszy ciąg tej samej sprawy, wydała stronie rezolucję odmowną, dodając motywy, które z podaniem strony nie mają nic wspólnego, a są uzasadnieniem do decyzji z 7 listopada 1924. Wobec tego, że o tem, czy sprawa jest dalszym ciągiem sprawy poprzedniej, czy też sprawą nową, może decydować jedynie i wyłącznie sam tenor podania strony, a nie sposób, w jaki władza do tego podania się ustosunkuje, przeto fakt, że władza potraktowała podanie Orzechowskiej z r. 1929 i swoją własną decyzję jako dalszy ciąg sprawy poprzedniej, nie może uzasadniać twierdzenia, iż w niniejszym przypadku nastąpiło wznowienie postępowania, w tej samej sprawie prawomocnie zakończonego. Tem samem władza rekursowa (Główna Komenda Policji) nie powinna była ustosunkować się do rezolucji z 23 października 1929 jako do aktu, którego treścią jest wznowienie postępowania, lecz powinna była potraktować tę decyzję pod tym kątem widzenia, czy de-

cyzja ta załatwia podanie strony o przyznanie jej zaopatrzenia w drodze łaski. Oczywistą jest rzeczą, że rozolucja z 23 października 1929 podania o przyznanie emerytury w drodze łaski nie załatwiła, a tem samem ze stanowiska przepisów o postępowaniu jest wadliwa, z czego płyną dalsze konsekwencje.

Na uboczu pozostało w niniejszej sprawie — jako nie podniesione ani przez stronę, ani z urzędu — zagadnienie właściwości urzędu Policji Państwowej (w szczególności Komend Okręgowych) do załatwiania spraw emerytalnych w związku z art. 27 ustawy emerytalnej z r. 1923.

Roman Hausner

21.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uprawnienie wojewody do uchylania z urzędu decyzyj władz podległych. Postępowanie w sprawach, dotyczących daniny lasowej. Zmiana prawomocnego wymiaru daniny lasowej.

1. Wojewodowie, korzystając z uprawnień, przysługujących im w art. 31 p. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 19 stycznia 1928 poz. 86 Dz. Ust., winni wobec stron i osób interesowanych przestrzegać przepisów art. 99 — 101 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem (poz. 341/28 Dz. Ust.).

2. Art. 112 p. b) rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem nie ma zastosowania do spraw o wymiar daniny lasowej.

3. Prawomocnie dokonany wymiar daniny lasowej może być przez władze zmieniony tylko przy istnieniu warunków, przewidzianych w art. 100, względnie 101 lub 102 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem. (Zasady prawne).

Wyrok NTA z 27 maja 1932 l. rej. 9076/30 w sprawie Dr. Henryka Kolischera we Lwowie przeciw Ministerstwu Robót Publicznych w przedmiocie daniny lasowej.

Starosta w Drohobyczu orzeczeniami z 25 lutego 1924 oraz z 25 lutego 1925 dokonał tymczasowego, a następnie ostatecznego wymiaru daniny lasowej z dóbr Bilcze i Letnia, należących do skarżącego Dr. Kolischera, przyjmując za podstawę wymiaru 10-letnie etaty rębne. Dr. Kolischer od obu tych orzeczeń odwołał się do Wojewody lwowskiego, dowodząc, że — wobec obciążenia pomienionych lasów serwitutem na rzecz rzymsko-katolickiej plebanji tudzież na rzecz szkoły w Medenicach — danina lasowa winna być obliczona na podstawie 5-letnich etatów rębnych. Wojewoda lwowski orzeczeniami z 23 czerwca 1924 oraz z 17 grudnia 1925 odwołania skarżącego od-

rzucił. Następnie wobec wymierzenia decyzją Starosty drohobyckiego z 12 marca 1926 trzeciej raty daniny lasowej, skarżący po raz trzeci wniósł odwołanie, powtarzając oświadczenie swoje, że danina należy się z 5-letnich etatów rębnych. Wówczas dnia 15 maja 1926 zapadło orzeczenie Wojewody, w którem Wojewoda reasumuje orzeczenie swoje z 17 grudnia 1925 i uchyla orzeczenia Starosty w Drohobyczu z 25 lutego 1925 oraz z 12 marca 1926, polecając ustalić serwituty, ciążące na lasach dóbr Bilcze i Letnia i wymierzyć daninę według 5-letnich etatów rębnych. Stosując się do powyższego polecenia, Starosta w Drohobyczu orzeczeniem z 14 września 1926 dokonał nowego wymiaru daniny lasowej z lasów skarżącego, położonych w dobrach Bilcze i Letnia, biorąc za podstawę do wymiaru 5-letnie etaty rębne. Orzeczenie to nie było przez Kolischera zaskarżone i urosło w moc prawną.

W dniu 27 maja 1929 Starosta drohobycki, mając na względzie treść zatwierdzonego przez Urząd Wojewódzki w dniu 14 października 1927 programu gospodarczego lasów Bilcze na 5-lecie 1927/28 — 1931/32, podniósł wysokość wymierzonej skarżącemu daniny o 233,49 m³ dębu, czyli w ekwiwalencie o 9.328 zł 93 gr. Skarżący odwołał się do Wojewody lwowskiego, dowodząc, iż Starosta niesłusznie bierze za podstawę wymiaru program gospodarczy na 5-lecie 1927/28 — 1931/32, zamiast 5-lecia 1923/24 — 1927/28, przyjętego za podstawę w poprzedniem już prawomocnem orzeczeniu z 14 września 1926. Wojewoda orzeczeniem z 10 czerwca 1930 uchylił w drodze nadzoru, powołując się na art. 31 ust. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 19 stycznia 1928 poz. 86 Dz. Ust., orzeczenie Starosty z 27 maja 1929, pozostawiając wobec tego odwołanie bez rozpoznania, jako bezprzedmiotowe, i polecając Staroście wydać nowe orzeczenie w toku instancyj. W uzasadnieniu orzeczenia przytoczono, że ciążący na lasach dóbr Bilcze i Letnia obowiązek wydawania corocznie łacińskiej plebanji w Medenicach w naturze 32 sągów drzewa, w stanie biernym majątków Bilcze i Letnia zaintabulowany, oraz dostarczanie corocznie 6 sągów drzewa szkole w Medenicach, nie oparte na żadnym tytule prawnym, nie jest służebnością w rozumieniu austr. ustawy cywilnej, a to ze względu na treść §§ 472 i 482 tej ustawy; że wobec tego, za podstawę wymiaru daniny lasowej należy przyjąć nie 5-letnie, lecz 10-letnie etaty rębne i nie naruszając wymiaru, dokonanego orzeczeniem z 14 września 1926, dokonać wymiaru dodatkowego, do czego ze względu na publiczno-prawny charakter daniny lasowej władza ma prawo w każdym przypadku, gdy uzna, że wymiar dokonany został nieprawidłowo i ze szkodą dla Państwa. Wojewoda nadmienia następnie, że w sprawie niniejszej dochodzenia, przeprowadzo-

ne po dokonaniu wymiaru, i zatwierdzony program gospodarczy stwierdzają, że danina lasowa z dóbr Bilcze została obliczona, w oparciu na zeznaniu właściciela, zbyt nisko, jak to wynika z treści programu gospodarczego, przez stronę sporządzonego, a sprawdzonego i zatwierdzonego przez władzę... Ministerstwo Robót Publicznych orzeczeniem z 9 września 1930 odrzuciło odwołanie Dr. Kolischera od orzeczenia Wojewody lwowskiego z 10 czerwca 1930.... Zarzut niedopuszczalności uchylenia orzeczenia I instancji z urzędu w drodze nadzoru i zarzut co do pozostawienia odwołania bez rozpoznania uznało Ministerstwo za nieuzasadniony: Urząd Wojewódzki oparł swoje orzeczenie na art. 31 p. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 19 stycznia 1928 poz. 86 Dz. Ust. Ponieważ danina lasowa ustanowiona została ze względu na konieczność zaspokojenia nader ważnych potrzeb społecznych i państwowych, przeto władzy nie można odmówić prawa wkroczenia w drodze nadzoru w przypadku, gdy uzna, że wymiar, dokonany przez instancje podległe, jest nieprawidłowy i dla Państwa szkodliwy. Gdy więc w danej sprawie materjał faktyczny wzbudził wątpliwość Wojewody, czy słusznie Starosta przyjął za podstawę 5-letnie etaty rębne, zamiast 10-letnich, i czy należycie oznaczył zamożność drzewostanów, Wojewoda był uprawniony do wydania orzeczenia w drodze nadzoru. Następnie jest oczywiste, że skoro władza odwoławcza dojdzie do przekonania, iż w danej sprawie ze względu na okoliczności faktyczne lub pewne zdarzenie prawne, nie poruszone w odwołaniu, nie może wydać orzeczenia merytorycznego, natenczas ma ona niewątpliwie prawo uchylić zaskarżone orzeczenie z własnej inicjatywy, z urzędu, a nie w załatwieniu odwołania, które narazie nie może być rozważone.

Orzeczenie Ministerstwa Robót Publicznych zaskarżył Dr. Kolischer do NTA ....

NTA rozważył, co następuje:

Władza pozwana, polecając w r. 1930 dokonanie wymiaru daniny lasowej według 10-letnich etatów rębnych, zamiast ustalonego w r. 1926 wymiaru według 5-letnich etatów, uważa, że w ten sposób nie następuje zmiana uprzednio dokonanego wymiaru, ani też nie zachodzi potrzeba uciekania się do trybu postępowania, nakazanego przy wznowieniu postępowania administracyjnego, albowiem ma tu miejsce jedynie dodatkowy wymiar daniny lasowej, do czego władza wymiarowa ma zawsze prawo. NTA nie podziela powyższego stanowiska. W sferze podatkowej, gdy podatnik ma już prawomocnie ustalony wymiar podatku, nawet dodatkowy wymiar stanowi już zmianę w opodatkowaniu i w gospodarczej sferze płatnika. W danym zaś przypadku chodzi o zmianę podstawy do opodatkowania, mianowicie

10-letnich etatów rębnych zamiast 5-letnich, co niewątpliwie dotyczy samej istoty wymiaru i stanowi całkowitą zmianę stanowiska władzy, zajętego w orzeczeniu podatkowem z r. 1926.

Prawo do dokonania powyższej zmiany opiera władza pozwana na art. 31 p. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 19 stycznia 1928 poz. 86 Dz. Ust. Artykuł ten stanowi, że wojewoda spełnia swoje zadanie, jako szef administracji ogólnej na obszarze województwa, pomiędzy innemi przez wykonywanie nadzoru nad działalnością władz administracji ogólnej oraz innych władz i urzędów, wojewodzie podległych, i że decyzje tych władz i urzędów może on uchylać z urzędu lub zmieniać w drodze nadzoru w przypadkach, przewidzianych przez przepisy prawne, albo ze względu na interes dobra publicznego. Przepis powyższy komentuje władza pozwana w ten sposób, iż stwierdzenie potrzeby uchylenia lub zmiany w drodze nadzoru orzeczenia władzy podległej ze względu na interes dobra publicznego należy całkowicie do swobodnej oceny wojewody. Rozumowanie to nie jest słuszne. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 19 stycznia 1928 poz. 86 Dz. Ust. dotyczy organizacji i zakresu działania władz administracji ogólnej i przytoczone wyżej przepisy art. 31 należą również do kategorji przepisów organizacyjnych, regulujących kompetencję poszczególnych władz w ich wzajemnym stosunku. Z treści wymienionego przepisu wynika jedynie, iż wojewoda ma prawo do wydawania wymienionych w nim zarządzeń w trybie nadzoru, wobec władz i urzędów jemu podległych. W jakich jednak przypadkach takie zarządzenia mogą być wydawane wobec stron i osób interesowanych i jaki tryb postępowania należy w tych przypadkach zastosować, o tem stanowi późniejsze rozporządzenie o postępowaniu administracyjnem z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., jak to wynika z art. 119 tego rozporządzenia. Rozporządzenie to normuje wszystkie stadja postępowania administracyjnego i — wbrew twierdzeniu władzy — ma zastosowanie we wszystkich przypadkach, jeżeli ustawa nie ustanowiła wyjątku. Wykładnia zacytowanych przepisów, przyjęta przez władzę pozwaną, doprowadziłaby w konsekwencji do wniosku, iż władza ministrów w dziedzinie wydawania orzeczeń w trybie nadzoru, wobec treści przepisów rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem, byłaby bardziej ograniczona od władzy podległych im wojewodów, którzyby w tym zakresie, na mocy przepisów rozporządzenia organizacyjnego, decydowali według swobodnego uznania.

Władza twierdzi następnie, że przepisy rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem nie mogą być stosowane do zarządzeń, dotyczących daniny lasowej, ze względu na art. 112 p. b) tegoż rozporządzenia. Tak jednak nie jest. Art. 112 ustanawia wyjątek od ogól-

nej zasady, poddającej przepisom rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem wszystkie władze administracji państwowej i samorządowej. Jako zatem przepis wyjątkowy, podlega on wykładni ścieśniającej. Gdy więc punkt b) tego artykułu stanowi, że przepisy o postępowaniu administracyjnem nie rozciągają się na postępowanie w sprawach, dotyczących państwowych podatków pośrednich i bezpośrednich, opłat stemplowych oraz ceł i monopolów, to dotyczy to wyłącznie spraw, wymienionych w tym punkcie, to jest wpływów, objętych budżetem Ministerstwa Skarbu i pozostających w zarządzie władz skarbowych, które w postępowaniu w tych sprawach kierują się specjalnemi przepisami proceduralnemi. Wpływy natomiast z daniny lasowej preliminowane są w naszych budżetach nie w dziale Ministerstwa Skarbu w liczbie podatków bezpośrednich (patrz ustawy skarbowe z r. 1930, 1931, 1932, poz. 221/30, 188/31 i 175/32 Dz. Ust.), lecz w dziale Ministerstwa Robót Publicznych, jako danina, przeznaczona na cele specjalne, i sprawy te należą do zakresu działania nie władz skarbowych, lecz władz administracji ogólnej, które obowiązują przepisy rozporządzenia z 22 marca 1928 o postępowaniu administracyjnem. Z powyższych względów należy dojść do wniosku, że danina lasowa nie podpada pod przepisy punktu b) art. 112 pomienionego rozporządzenia.

W tym stanie rzeczy podstawą do wydania zarządzenia nowego w sprawie niniejszej mogłyby być — wbrew twierdzeniu władzy — wyłącznie przepisy rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem. Skarżący dowodzi, że przepisy tego rozporządzenia, dotyczące wznowienia postępowania, nie mogą być w sprawie niniejszej stosowane. Wywodów tych Trybunał nie uważa za potrzebne rozważać, zaskarżone orzeczenie bowiem na przepisy te się nie powołuje, a władza pozwana w odpowiedzi na skargę oznajmiła, że przepisy o wznowieniu postępowania nie były przez nią przy wydawaniu zaskarżonego orzeczenia zastosowane.

Podstawą zatem do wydania orzeczenia mogłyby ewentualnie być artykuły 99 — 101 tegoż rozporządzenia. Władza w myśl tych przepisów ma prawo uchylać i zmieniać w każdym czasie zarówno swoją własną decyzję, jak i decyzję władzy podległej w drodze nadzoru, o ile strony lub osoby inne nie nabyły z decyzji, uprzednio wydanej, żadnych praw. Natomiast, gdy z tą decyzją związane są jakie prawa nabyte, wówczas władza, która decyzję wydała, może ją zmienić wyłącznie za zgodą osoby uprawnionej, władza zaś przełożona w trybie nadzoru przy zachowaniu warunków, w art. 101 względnie 102 wymienionych.

Władza pozwana twierdzi, iż skarżący, jako płatnik daniny lasowej, nie może się powoływać na żadne prawo nabyte. Trybunał nie podziela tego stanowiska. W wyroku z 27 stycznia 1932 l. rej. 7168/29 Trybunał wyjaśnił, iż przez prawa nabyte w myśl art. 99 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem rozumieć należy wszelkiego rodzaju prawa, a więc także prawa, które powstają przez prawomocne orzeczenie właściwej władzy, że na danej osobie nie ciąży sporny obowiązek. Prawem nabytem zatem będzie również powstałe przez prawomocne orzeczenie władzy prawo do uiszczenia ciążącej na danym płatniku daniny lasowej w wysokości, określonej przez to orzeczenie, nie zaś w wyższej kwocie. Rzetelność i ścisłość kalkulacji gospodarczej wymaga, aby obywatel wiedział, co komu, a również i państwu, jest dłużny i mógł spokojnie rozporządzać swym majątkiem, gdy wyznaczoną mu prawomocnem orzeczeniem władzy w charakterze daniny kwotę całkowicie uiścił.

W sprawach, dotyczących obowiązków obywateli wobec państwa, przepisy prawne, mając na względzie dobro publiczne, które niewątpliwie wymaga, by na każdego zobowiązanego odnośny ciężar w całości został nałożony, zakreślają w niektórych przypadkach, uznając wyłożoną powyżej zasadę, pewne terminy, w których nałożone ciężary publiczne mogą ulec zmianie na niekorzyść płatnika. W szczególności w ustawie o podatku majątkowym z 11 sierpnia 1923 poz. 746 Dz. Ust., a więc ciężarze, pozostającym w pewnym związku z daniną lasową, mieści się art. 53, który upoważnia władze do dodatkowego pociągnięcia do podatku majątkowego osób, którym podatek wymierzono za nisko, gdy się odnośne okoliczności ujawnią później, po wymiarze, prawo to jednak władzy ulega przedawnieniu z końcem r. 1933. Ponieważ natomiast w ustawie o daninie lasowej niema przepisu, odpowiadającego art. 53 ustawy o podatku majątkowym, należy przyjąć, że w pomienionej ustawie nie przewidziano wogóle prawa władzy wymiarowej do zmiany swoich prawomocnych decyzyj, choćby w ograniczonym terminie, jak to ustanowiono w zacytowanym art. 53 ustawy o podatku majątkowym, wobec czego należy dojść do wniosku, że skarżącemu przysługuje prawo nabyte z tytułu uprawomocnienia się decyzji władzy co do wysokości wymiaru daniny lasowej według orzeczenia z r. 1926, a władza nie ma podstawy prawnej do zmiany tej decyzji na mocy art. 99 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem.

Wreszcie nie zachodzą tu warunki, wymienione w artykułach 100, 101 i 102 tegoż rozporządzenia. Skarżący bowiem nie zgodził się na zmianę prawomocnej decyzji o wymiarze daniny lasowej, decyzja ta nie została wydana przez władzę niewłaściwą lub bez jakiejkol-

wiek podstawy prawnej, nie wywołała przestępstwa sądowo-karnego, nie była niewykonalna, ani nie zawierała wady, powodującej jej nieważność na mocy wyraźnego przepisu ustawy. Tem bardziej nie może wchodzić w zastosowanie art. 102. Nie zachodziła zatem żadna z okoliczności, którąby uprawniała zarówno władzę, która decyzję wydała, jak i władzę przełożoną w trybie nadzoru do uchylenia prawomocnej decyzji, i władza pozwana, zatwierdzając zaskarżonem orzeczeniem decyzję Wojewody lwowskiego z 10 czerwca 1930, przyjęła niewątpliwie mylną wykładnię przepisów ustawowych.

W tym stanie rzeczy NTA, uwzględniając zarzuty skargi, uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

Wyrok powyższy, poruszający zagadnienie praw nabytych, nasuwa następujące uwagi:

Paragraf (artykuł) 22 rozporządzeń Rady Ministrów o organizacji władz administracyjnych II instancji (z 13 listopada 1919 poz. 490 Dz. Ust., podobnie — z 14 marca 1921 poz. 234 Dz. Ust. i z 21 marca 1921 poz. 235 Dz. Ust.) głosił: „Wojewoda może z urzędu znieść lub zmienić wszystkie sprzeczne z obowiązującemi przepisami lub z interesami dobra powszechnego rozporządzenia, rozstrzygnięcia, decyzje, orzeczenia, zarządzenia i t. d. władz, urzędów i organów mu podległych, o ile przez to nie zostaną naruszone prawa osób trzecich legalnie nabyte". Przepis ten coprawda zastrzegał poszanowanie praw osób trzecich, ale przedewszystkiem wywołał w praktyce wątpliwości, kto jest osobą trzecią. Praktyka władz administracyjnych szła w tym kierunku, że przepis ten stosowano częstokroć i do tych wypadków, gdzie strona, występująca w postępowaniu administracyjnem, nabyła pewne określone prawa, uważając, iż nie jest ona „osobą trzecią".

Praktyka NTA od samego początku szła w kierunku ustalenia zasady niewzruszalności praw nabytych z prawomocnej decyzji władzy administracyjnej. Już w wyroku z 13 lutego 1923 l. rej. 431/22 (Zbiór wyroków Nr. 39) NTA ustalił tezę, że o ile w postępowaniu administracyjnem władze orzekają o prawach stron, musi, zarówno, jak w postępowaniu sądowem, obowiązywać zasada, że wydane w ostatniej instancji orzeczenie nabywa mocy prawnej nietylko wobec stron, lecz także wobec samej władzy, która je wydała, że zatem orzeczenie takie z reguły nie może być uchylone przez władzę administracyjną w drodze rewizji postępowania już ukończonego. Cały szereg dalszych wyroków, głównie w r. 1923 i 1924 zapadłych, tezę tę w dalszym ciągu rozwijał. Jednak wspomniany wyżej przepis § 22 rozporządzeń o organizacji władz administracyjnych II instancji bardzo często w praktyce prowadził władze administracyjne do stosowania odmiennej praktyki, która czasami bywała nawet sankcjonowana w poszczególnych wyrokach NTA.

Następnie powstawały również wątpliwości w przedmiocie zakresu pojęcia praw nabytych. I tu znowu praktyka władz administracyjnych miała tendencję ku ograniczeniu pojęcia praw nabytych i niezaliczaniu do nich praw, wynikających ze wszystkich tych decyzyj, które prawomocnie ustalały pewne obowiązki stron w określonych granicach (różne typy świadczeń), bądź też posiadały charakter negatywny, ustalając, że na danej osobie nie ciąży sporny obowiązek.

Z chwilą wydania nowych przepisów o postępowaniu administracyjnem (rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. oraz rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 19 stycznia 1928 o organizacji i zakresie działania władz administracji ogólnej poz. 86 Dz. Ust.), zagadnienie niewzruszal-

ności praw nabytych z prawomocnych decyzyj uzyskało już mocny grunt prawny pod sobą. Przedewszystkiem znikła rozciągła i niejasna redakcja wspomnianego wyżej § 22 rozporządzeń o organizacji władz administracyjnych II instancji, a nowe rozporządzenie ujęło zagadnienie powyższe w sposób bardziej ścisły i precyzyjny, pozwalając judykaturze Trybunału na wyraźne pójście w tym kierunku, jak omawiany wyrok w sprawie Dr. Kolischera.

W wyroku tym słusznie NTA uznał, iż przepis rozporządzenia o organizacji władz administracyjnych ma znaczenie we wzajemnych stosunkach pomiędzy temi władzami, a że w stosunku do obywateli kwestję praw nabytych z prawomocnych decyzyj reguluje rozporządzenie o postępowaniu administracyjnem z 1928 r., rozporządzenie zaś to w niewątpliwy sposób w art. 99 i 100 ustaliło zasadę, iż decyzje prawomocne władz administracyjnych, z których strony, bądź osoby trzecie nabyły prawa, nie mogą być zmieniane w drodze rewizji bez zgody tych osób, — jedynie tylko w ściśle ustawowo przewidzianych wypadkach wznowienia postępowania bądź działania w trybie nadzoru, w razie zajścia jednej z wyjątkowych okoliczności przez ustawę przewidzianych, może nastąpić wzruszenie poprzedniej prawomocnej decyzji.

Pozostawało jednak do wyjaśnienia zagadnienie zakresu pojęcia „praw nabytych" i pod tym względem judykatura Trybunału również już się wypowiedziała w wyroku z 27 stycznia 1932 l. rej. 7168/29, (ogłoszonym w OSP, XI, 214), w którym Trybunał zastosował szeroką wykładnię pojęcia praw nabytych, ustalając następującą tezę: „Przez prawa nabyte — w myśl art. 99 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. — rozumieć należy wszelkiego rodzaju prawa, a więc także prawa, które powstają przez prawomocne orzeczenia właściwej władzy, że na danej osobie nie ciąży sporny obowiązek".

Teza powyższa wraz z tezami omawianego wyroku, który zastosował również art. 99 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem do decyzji w przedmiocie świadczenia o charakterze podatkowym, a więc ustalającym jedynie określony zakres obowiązków strony, wyraźnie świadczy, iż Trybunał w wykładni swej pojęcia praw nabytych, chronionych przez rozporządzenie o postępowaniu administracyjnem, poszedł w kierunku jak najbardziej szerokiej interpretacji tego pojęcia.

Niezależnie od powyższych dwóch zasadniczych w omawianej sprawie wyroków, powyższa tendencja NTA wynika jeszcze z niektórych innych wyroków, wydanych w ostatnich czasach, również wielce charakterystycznych dla omawianego zagadnienia.

I tak chciałbym tu podkreślić, że art. 81 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem niejednokrotnie już był przez władze chętnie wykorzystywany dla istotnej zmiany prawomocnych decyzyj. Art. 81 pozwala mianowicie władzy każdego czasu przedsięwziąć z urzędu lub na wniosek osób interesowanych sprostowanie w swych decyzjach błędów pisarskich, rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek. Rozciągliwa interpretacja ostatnich słów „innych oczywistych omyłek" mogła była być również niebezpieczna dla zasady niewzruszalności praw nabytych. Otóż w wyroku z 13 stycznia 1932 l. rej. 8534/30 (OSP, XI, 213) NTA ustalił tezę, ściśle precyzującą zakres stosowania art. 81 i uniemożliwiającą rozciągliwą jego interpretację. Teza ta brzmi: „Istota omyłek, o których mowa w art. 81 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej o postępowaniu administracyjnem, leży w tem, że w orzeczeniu wyrażono coś, co widocznie niezgodne jest z myślą wyrażoną niedwuznacznie przez władzę, a zostało wypowiedziane tylko przez przeoczenie, niewłaściwy dobór słowa, omyłkę pisarską, rachunkową i t. p.".

Cała powyżej rozpatrzona judykatura NTA wyraźnie i konsekwentnie idzie w kierunku ugruntowania zasady niewzruszalności praw nabytych z prawomocnej decyzji.

St. Urbanowicz

22.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Prawo przeglądania akt administracyjnych.

Prawo przeglądnięcia akt administracyjnych, ustanowione w art. 14 ust. 2 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem (poz. 341/28 Dz. Ust.), służy tylko osobie, która w jakiejś konkretnej sprawie, toczącej się w postępowaniu administracyjnem, bierze faktycznie udział na podstawie roszczenia prawnego lub prawnie chronionego interesu. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1932 l. rej. 5705/30 w sprawie J. S. Wolskiego przeciw Ministerstwu Spraw Wewnętrznych w przedmiocie odmowy zezwolenia na przeglądnięcie akt fundacji ś. p. Marji Ożarowskiej.

J. S. Wolski wniósł w lutym 1929 do Urzędu Wojewódzkiego we Lwowie prośbę o zezwolenie jemu, względnie jego pełnomocnikowi na przeglądnięcie akt administracyjnych fundacji ś. p. Marji Ożarowskiej i podniósł na poparcie tej prośby, że ma interes prawny w tem przeglądnięciu, gdyż ś. p. Ożarowska aktem darowizny przeznaczyła należące do niej dobra Zgromadzeniu S.S. Opatrzności we Lwowie celem utrzymania zakładu dobrowolnych pokutnic, z tem zastrzeżeniem, że, gdyby wymienione Zgromadzenie zniosło powyższy zakład albo poświęciło się innym dobroczynnym celom, darowizna traci swą skuteczność, a będące jej przedmiotem dobra przechodzą na spadkobierców ś. p. Marji Ożarowskiej według ustawowego porządku dziedziczenia, petent zaś należy właśnie do tych spadkobierców. Urząd Wojewódzki decyzją z 31 lipca 1929 odmówił powyższej prośbie, zaznaczając w motywach, że w myśl postanowień, zawartych w art. 14 p. 2 i 4 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej o postępowaniu administracyjnem, w związku z postanowieniami, zawartemi w art. 9 p. 2 tegoż rozporządzenia, prawo przeglądania akt administracyjnych służy tylko osobom interesowanym, będącym stronami, a zatem osobom, w jakiejś konkretnej sprawie uczestniczącym w postępowaniu administracyjnem na podstawie roszczenia prawnego lub prawnie chronionego interesu, co do fundacji zaś, o którą chodzi, nie toczy się w Urzędzie Wojewódzkim żadne postępowanie w sprawie, w której petent uczestniczyłby na jednej z dwóch powyższych podstaw.

Ministerstwo Spraw Wewnętrznych orzeczeniem z 12 maja 1930, wydanem w załatwieniu odwołania, wniesionego przez Wol-

skiego, zatwierdziło orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego z powodów, przytoczonych w tem ostatniem orzeczeniu, zaznaczając ponadto, że nad prawami dziedziców fundatorki czuwa z urzędu kurator, ustanowiony w r. 1911 przez Sąd Okręgowy w Złoczowie i że odwoławca nie wykazał, że należy do tychże dziedziców.

Na to orzeczenie ministerjalne wniósł Wolski skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarżący zarzuca obrazę rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem i w związku z tem wywodzi, że skoro fundacja ś. p. Marji Ożarowskiej ustanowiona została z zastrzeżeniem, iż w razie nieziszczenia się warunków, określonych w wspomnianym wyżej akcie darowizny, majątek przechodzi na ustawowych spadkobierców fundatorki, to spadkobiercy ci mają prawo kontroli, czy wola fundatorki jest dopełniona, że prawo to wykonać mogą tylko przez przestudjowanie akt fundacyjnych i że ta sprawa, dopóki ustawowi spadkobiercy mają prawo do sukcesji, ciągle się toczy.

Powyższy zarzut skarżącego nie jest trafny. W rozporządzeniu o postępowaniu administracyjnem prawodawca odróżnia pojęcie osoby interesowanej od pojęcia strony. Pojęcie osoby interesowanej jest obszerniejsze od pojęcia strony. Stroną jest, kto posiada cechy osoby interesowanej, nie każda jednak osoba interesowana jest stroną. Według bowiem art. 9 powyższego rozporządzenia osobą interesowaną jest każdy, kto żąda czynności władzy, do kogo czynność władzy się odnosi lub też czyjego interesu czynność władzy choćby pośrednio dotyczy. Osoby interesowane, — głosi ten sam przepis dalej — które uczestniczą w sprawie na podstawie roszczenia prawnego lub prawnie chronionego interesu, są stronami. że przytem przez osoby, uczestniczące w sprawie, należy rozumieć osoby, biorące faktycznie udział w sprawie, nie może ulegać wątpliwości. Jasne jest również, że faktycznie można brać udział tylko w sprawie, która zostaje wszczęta lub jest już w toku. Jeżeli wobec tego postanowiono w art. 14 (ust. 2) tego samego rozporządzenia, że strona lub też należycie upoważniony jej pełnomocnik może na podstawie zezwolenia władzy przeglądać akta administracyjne, które zdaniem władzy zawierają dane niezbędne dla strony celem uzasadnienia jej praw i interesów, to przyjąć należy, że przepis ten dotyczy tylko osoby, która w jakiejś konkretnej sprawie, toczącej się w postępowaniu administracyjnem, a objętej danemi aktami, bierze faktycznie udział na podstawie roszczenia prawnego lub prawnie chronionego interesu.

Fakt, podniesiony przez skarżącego, że w sprawie, czy wola fundatorki jest wypełniona, postępowanie administracyjne stale się toczy, gdyż władza fundacyjna wykonywa stale nadzór w tym wzglę-

dzie, nie uzasadnia żądania wglądu w odnośne akta administracyjne, ponieważ skarżący nie twierdzi nawet, że zgłosił formalnie jakieś roszczenia materjalno - prawne, a wobec tego nie ma charakteru osoby interesowanej, faktycznie uczestniczącej w konkretnej sprawie, a zatem charakteru strony.

Na wywody skarżącego, że nie mogło być zamiarem prawodawcy wykluczenie osoby interesowanej, nie będącej stroną, od przeglądania akt, dotyczących jej interesów prawnych, należy zaznaczyć, że gdyby to zapatrywanie skarżącego było trafne, byłby był prawodawcą, wobec wyraźnego odróżnienia pojęcia osoby interesowanej od pojęcia strony, użył w ustępie 2 art. 14 zamiast słowa „strona" względnie „strony" słowa „osoba interesowana" względnie „osoby interesowane".

W następstwie tego odpada potrzeba rozpatrywania dalszych wywodów skargi, dotyczących poruszonej w zaskarżonem orzeczeniu kwestji wykazania przez skarżącego praw do dziedziczenia.

23.

SPRAWY PERSONALNO - SŁUŻBOWE.

Rozwiązanie stosunku służbowego z nauczycielem.

Rozwiązanie stosunku służbowego z nauczycielem na podstawie art. 53 ustawy z 1 lipca 1926 o stosunkach służbowych nauczycieli poz. 462/28 Dz. Ust. następuje przez jednostronne zarządzenie właściwej władzy z zachowaniem uprawnień zwolnionego do zaopatrzenia emerytalnego względnie odprawy, o ile uprawnień tych nie utracił z innych powodów, przewidzianych w powołanej ustawie. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 15 września 1932 l. rej. 5406/30 w sprawie Aleksandra W. przeciw Ministerstwu Rolnictwa w przedmiocie odprawy.

...Ministerstwo Rolnictwa pismem z 8 kwietnia 1930 oznajmiło W., że stosownie do postanowień art. 53 (ust. 2) ustawy z 1 lipca 1926 o stosunkach służbowych nauczycieli w brzmieniu rozporządzenia z 3 lutego 1928 poz. 462 Dz. Ust. termin udzielonego mu urlopu bezpłatnego upłynął dnia 1 lutego 1929 i od tego terminu Ministerstwo uważa stosunek służbowy z nim za wygasły ze skutkami, przewidzianemi w art. 72 powołanej ustawy.

Na przedstawienie W., w którem, powołując się na przedkładane w swoim czasie prośby o przedłużenie urlopu, poparte świa-

dectwami lekarskiemi, usprawiedliwiającemi nieobecność jego w służbie, prosił o wypłacenie mu odprawy z art. 69 powołanej ustawy, Ministerstwo Rolnictwa wydało 24 maja 1930 obecnie zaskarżone do NTA orzeczenie, w którem oznajmiło, że termin udzielonego mu urlopu bezpłatnego upłynął 1 lutego 1929; że w myśl wyraźnego brzmienia ustępu 2 art. 53 powołanej ustawy z 1 lipca 1926 urlop bez uposażenia nie może przenosić lat dwóch; że przedstawione po upływie wyżej wymienionego terminu świadectwa lekarskie nie uzasadniają dalszego przedłużenia urlopu; że wygaśnięcie stosunku służbowego nastąpiło z przyczyny, niezależnej od Ministerstwa, wobec czego ustęp 2 art. 69 powołanej ustawy w danym wypadku nie ma zastosowania.

W skardze do NTA skarżący, opierając się na art. 55 powołanej ustawy z 1 lipca 1926, dającym nauczycielowi prawo usprawiedliwienia przekroczenia urlopu, z którego to prawa skorzystał, zaś władza tego usprawiedliwienia nie zakwestjonowała, twierdzi, że nie ma tu miejsca niedozwolone przekroczenie urlopu z następstwami, przewidzianemi w art. 68 ust. 4 i w art. 72 p. a) pragmatyki nauczycielskiej, wobec czego domaga się uchylenia zaskarżonego orzeczenia, jako niezgodnego z ustawą.

Rozpatrzywszy skargę oraz odpowiedź na nią pozwanej władzy, NTA uznał, co następuje:

Według postanowień art. 53 ustawy z 1 lipca 1926 o stosunkach służbowych nauczycieli w brzmieniu, ogłoszonem pod poz. 462 Dz. Ust. z 1928 r., jeżeli urlop nauczyciela dla poratowania zdrowia trwa nieprzerwanie dłużej niż rok, to za dalszy czas urlopu wstrzymuje się uposażenie służbowe, przyczem czas trwania takiego urlopu bez uposażenia nie może przenosić lat dwóch. Wobec tak wyraźnego przepisu ustawy i braku w niej jakichkolwiek odrębnych postanowień co do konsekwencyj przekroczenia tego 2-letniego terminu, przyjąć należy, że po upływie 2-letniego okresu przebywania na urlopie bez uposażenia winno nastąpić podjęcie przez urlopowanego nauczyciela obowiązków służbowych, w przeciwnym zaś razie winno nastąpić rozwiązanie z nim stosunku służbowego. Ponieważ — jak wyżej zaznaczono — powołana ustawa, poza wykluczeniem okresu urlopu bezpłatnego z czasu służby, nie zawiera odrębnych postanowień, dotyczących rozwiązania stosunku służbowego na podstawie omawianego artykułu, przeto należy i w tym wypadku stosować te przepisy ustawy, które normują kwestję rozwiązania stosunku służbowego w innych wypadkach, czyli że rozwiązanie stosunku służbowego z nauczycielem, który po 2-letnim urlopie bez uposażenia nie zgłosił się do wykonywania obowiązków służbowych, powoduje

takie lub inne skutki, zależnie od przyczyny nieobecności jego na służbie. Z akt sprawy wynika, że skarżący, po upływie udzielonego mu 2-letniego urlopu bez uposażenia, nie zgłosił się do służby z powodu stwierdzonej świadectwami lekarskiemi choroby. O ile zatem władza pozwana nie stwierdziła z urzędu w drodze poddania skarżącego badaniu lekarskiemu, że stan jego zdrowia nie wyklucza możliwości pełnienia obowiązków służbowych, nie miała podstawy do przyjęcia, że skarżący samowolnie i bez usprawiedliwionej przyczyny uchyla się od służby, co uprawniałoby władzę do zastosowania postanowień art. 55 ustawy pragmatycznej, natomiast winna była, biorąc pod uwagę stan faktyczny, jaki z akt wynikał, zastosować się do postanowienia ustępu 6 art. 35 tejże ustawy, który ją uprawnia do rozwiązania stosunku służbowego z każdym nauczycielem, gdy nieobecność jego na służbie z powodu choroby trwa dłużej niż rok. Z zawartego w ostatnio cytowanym przepisie zastrzeżenia co do ewentualnego zastosowania w takich wypadkach postanowień ustawy emerytalnej wynika niewątpliwie, że rozwiązanie stosunku służbowego z takiego powodu nie pozbawia bynajmniej zwolnionego nauczyciela tych uprawnień w dziedzinie zaopatrzenia, jakie w granicach ustawy nabył z tytułu rzeczywistej służby.

Okoliczność zatem, że skarżący, po upływie 2-letniego urlopu bezpłatnego, nie zgłosił się do służby z powodu choroby, jakkolwiek uprawniała władzę do rozwiązania z nim stosunku służbowego, to jednakże sama przez się nie może pozbawić go tych uprawnień, które mu ewentualnie mogły przysługiwać z mocy przepisów art. 69 powołanej ustawy, jako nauczycielowi tymczasowemu.

Ponieważ władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu — wbrew powyższym wywodom — wyszła z mylnego założenia prawnego co do skutków rozwiązania stosunku służbowego za skarżącym, NTA orzeczenie to, jako niezgodne z ustawą, uchylił.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

Numer pierwszy, mimo zwiększonej objętości, nie pomieścił całego przygotowanego materjału. Wobec tego przyśpieszymy wydanie numeru drugiego.

REDAKCJA I ADMINISTRACJA: WARSZAWA, SENATORSKA Nr. 6

KSIĘGARNIA WYDAWNICTWA „BIBLJOTEKA PRAWNICZA"

Telefon Administracji 236-28
„ Redakcji 675-43
Konto czek. w P. K. O. 12969

Prenumerata: rocznie (50 arkuszy druku) Zł. 40.—
„ kwartalnie. . . . . „ 10.—